

JANIA BORGES DA SILVA

**CONTRIBUIÇÃO DE ESTUDO DA AUDITORIA DE GESTÃO DOS ESTOQUES
APLICADO EM UMA CONCESSIONÁRIA DE AUTOMÓVEIS:
ÊNFASE NO CONTROLE FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO**

CURITIBA

2008

JANIA BORGES DA SILVA

**CONTRIBUIÇÃO DE ESTUDO DA AUDITORIA DE GESTÃO DOS ESTOQUES
APLICADO EM UMA CONCESSIONÁRIA DE AUTOMÓVEIS:
ÊNFASE NO CONTROLE FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão do Curso apresentado ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de MBA em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Dr. Blênio César Severo Peixe

CURITIBA

2008

AGRADECIMENTO

*Agradeço a Deus pela vida e pela
força concedida para que aqui
chegasse, ao meu namorado que
amo muito e a minha família que é
a razão do meu existir...*

*Aos professores e colegas que
souberam dividir suas
experiências...*

PENSAMENTO

*"É melhor tentar e falhar, que
preocupar-se em ver a vida passar,
é melhor tentar, ainda que em vão,
que sentar-se fazendo nada até o
final. Eu prefiro na chuva
caminhar, que em dias tristes em
casa me esconder, prefiro ser feliz,
embora louco, que em
conformidade viver..."*

Martin Luther King

MENSAGEM

*"É justamente a possibilidade de
realizar um sonho que torna a
vida interessante"*

Paulo Coelho

DEDICATÓRIA

*À minha Mãe, mulher digna e de
coragem, que como tantas outras
muito cedo foi excluída da escola,
mas que se esforçou para que seus
filhos não o fossem...*

RESUMO

SILVA, J. B. da. **Contribuição de Estudo da Auditoria de Gestão dos Estoques Aplicado em uma Concessionária de Automóveis: Ênfase no Controle Financeiro e Tributário.** O objetivo principal deste trabalho é analisar e avaliar os controles internos de uma concessionária, mais precisamente os estoques de automóveis. Contribuir com a auditoria de gestão de estoques sobre estes procedimentos, dando ênfase ao controle financeiro e tributário. Para realizar esta pesquisa como estudo de caso, foi utilizado como embasamento teórico à revisão de literatura sobre o assunto, que enriqueceu e aprimorou os conhecimentos, no ramo de auditoria, dando suporte para o desenvolvimento da parte prática. Foi aplicado um questionário para os encarregados do setor de estoques com a finalidade de conhecer os procedimentos e minimizar as falhas. O método utilizado para esta pesquisa abrangeu a área dos estoques de automóveis, com os dados, foram levantadas questões de pouco relevância, para poucos procedimentos são as mesmas pessoas que executam todo o processo. E em relação ao tempo médio de rotação do estoque que é de 50 dias, ocasiona um custo financeiro. Foi possível concluir que nesta empresa em estudo existem controles internos do estoque e são adequados às necessidades gerais da atividade.

Palavras-chave: auditoria, controle, estoque e automóveis.

E-mail: janias@glouveiculos.com.br

SUMÁRIO

AGRADECIMENTO	III
PENSAMENTO	IV
MENSAGEM	V
DEDICATÓRIA	VI
RESUMO	VII
1. INTRODUÇÃO	1
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	4
2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS DA AUDITORIA	4
2.1.1 Auditoria no Mundo	4
2.1.2 Auditoria no Brasil	6
2.2 CONCEITOS, DEFINIÇÕES E OBJETIVOS DA AUDITORIA	7
2.3 TIPOS DE AUDITORIA	11
2.3.1 Auditoria Contábil	11
2.3.2 Auditoria Interna	15
2.3.3 Auditoria Operacional	17
2.3.4 Auditoria Pública	23
2.4 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	23
2.4.1 Tributos	25
2.5 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	30
2.5.1 Das Isenções	33
2.5.2 Das Amostras Comerciais	33
2.5.3 Exposição ou Feira	33
2.5.4 Operações com Material de Uso e Consumo	34
2.5.5 Das Reduções de Base de Cálculo	35
2.6 GESTÃO FINANCEIRA NAS EMPRESAS	36
2.7 AUDITORIA DE ESTOQUES	41

2.7.1	Objetivos	42
2.7.2	Controle Interno	42
2.7.3	Inventários Físicos	43
2.7.4	Verificações	43
2.7.5	Ajustes do Inventário	44
2.7.6	Avaliações do Estoque	44
2.7.7	Papéis de Trabalho	46
3.	ESTUDO DE CASO DA EMPRESA – CONCESSIONÁRIA DE AUTOMÓVEIS	48
3.1	ESTRUTURA DA EMPRESA	48
3.2	VISÃO E MISSÃO	51
3.2.1	Visão	51
3.2.2	Missão	51
3.3	VALORES E RESPONSABILIDADE SOCIAL	51
3.3.1	Valores	51
3.3.2	Responsabilidade Social	52
3.4	CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA	53
3.5	REGIME TRIBUTÁRIO ADOTADO	54
3.6	INTEGRAÇÃO DA GESTÃO FINANCEIRA E TRIBUTÁRIA	55
3.7	CONTROLE DO ESTOQUE DE AUTOMÓVEIS	58
3.7.1	Avaliação do Controle Interno – Estoques	58
3.7.2	Resultados da Avaliação	63
3.8	PROPOSTA DE AUDITORIA PARA GESTÃO DOS ESTOQUES	64
4.	METODOLOGIA DE PESQUISA	65
4.1	DEFINIÇÃO DO TIPO DE PESQUISA	65
4.2	DEFINIÇÃO DAS PERGUNTAS	66
4.3	MÉTODO DE COLETA DE DADOS	67
4.4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	67
4.5	LIMITAÇÕES DA PESQUISA	67

4.6	OBJETIVOS	68
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	69
6.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	72
7.	ANEXOS	74
7.1	ANEXO – I - RESOLUÇÃO CFC Nº 986/03	75
7.2	ANEXO – II - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	80
7.3	ANEXO – III - LEI 6.404/76	88

RESUMO

SILVA, J. B. da. **Contribuição de Estudo da Auditoria de Gestão dos Estoques Aplicado em uma Concessionária de Automóveis: Ênfase no Controle Financeiro e Tributário.** O objetivo principal deste trabalho é analisar e avaliar os controles internos de uma concessionária, mais precisamente os estoques de automóveis. Contribuir com a auditoria de gestão de estoques sobre estes procedimentos, dando ênfase ao controle financeiro e tributário. Para realizar esta pesquisa como estudo de caso, foi utilizado como embasamento teórico à revisão de literatura sobre o assunto, que enriqueceu e aprimorou os conhecimentos, no ramo de auditoria, dando suporte para o desenvolvimento da parte prática. Foi aplicado um questionário para os encarregados do setor de estoques com a finalidade de conhecer os procedimentos e minimizar as falhas. O método utilizado para esta pesquisa abrangeu a área dos estoques de automóveis, com os dados, foram levantadas questões de pouco relevância, para poucos procedimentos são as mesmas pessoas que executam todo o processo. E em relação ao tempo médio de rotação do estoque que é de 50 dias, ocasiona um custo financeiro. Foi possível concluir que nesta empresa em estudo existem controles internos do estoque e são adequados às necessidades gerais da atividade.

Palavras-chave: auditoria, controle, estoque e automóveis.

E-mail: janiasilva@glorveiculos.com.br

1. INTRODUÇÃO

A realidade vivenciada pelas empresas seja de pequeno ou grande porte é de crescente competitividade causada pela globalização. Muitos são os fatores que interferem no desenvolvimento e na sobrevivência dessas empresas no mercado, onde a lucratividade é afetada diretamente pelas políticas econômicas mantidas pelo governo principalmente cambial e tributária. Acordos em blocos econômicos como Mercosul, Mercado Comum Europeu entre outros, vem aumentando e facilitando a circulação de produtos importados no mercado interno brasileiro, intensificando a competitividade. É importante salientar também a alta carga tributária em que as empresas brasileiras estão submetidas, e a oscilação cambial provocada pela especulação financeira, principalmente do capital externo.

Fenômenos de ordem climática, como por exemplo, excesso ou falta de chuvas ocorridos em qualquer parte do mundo, influenciam diretamente na economia brasileira. Entre outros fatores, a mídia determina mudanças de hábitos e costumes na sociedade, sendo este, fator decisivo para as empresas no processo de transformação e melhoria de seus produtos, objetivando a conquista do cliente no mundo competitivo.

Com o avanço da tecnologia das telecomunicações e informática, a informação ágil e precisa é essencial na tomada de decisões, e no alcance dos planos propostos pelas empresas. A informação é de suma importância dentro das organizações, pode ser considerada como “matéria-prima” básica e fundamental para os usuários, pois, para elaboração de planejamentos, controle dos processos produtivos, verificação da lucratividade, das despesas, entre outros, depende-se de

informações. Ela é um recurso indispensável na definição dos rumos e objetivos das empresas.

Neste contexto, a contabilidade vem sendo ao longo dos anos, cada vez mais reconhecida e utilizada pelas empresas e seus diversos usuários, pois através dos relatórios contábeis, é possível obter as informações necessárias para tomada de decisões.

A auditoria é uma das importantes ferramentas da contabilidade que quando utilizada, possibilita a verificação dos registros contábeis e sua autenticidade. Em outros termos, busca-se constatar se as informações contidas nos registros contábeis são reais através dos exames específicos de auditoria, que visam também testar a eficiência e a eficácia dos controles internos. A aplicação desta importante técnica contábil dá maior credibilidade às informações compreendidas nas demonstrações contábeis.

Em todo trabalho realizado há de prescindir a certeza do seu conteúdo, a atividade contábil registrar os fatos ocorridos na empresa, utiliza uma técnica de verificação que através dos relatórios, registros e documentos exprime seu parecer. Portanto, este trabalho pode ser considerado auditoria, que não tem por objetivo somente identificar as irregularidades na atividade contábil, mas sim apontar meios ou maneiras para melhorar o trabalho que já vem sendo executado.

Neste sentido, destaca-se a importância do desenvolvimento de um trabalho de auditoria a ser realizado em uma concessionária de automóveis localizada em Curitiba. Este estudo contribuirá de forma relevante para apontar o grau de viabilidade econômica que a concessionária deverá observar no gerenciamento de sua atividade, considerando o impacto da auditoria de gestão, como resultado

efetivo. Além de servir como requisito para conclusão do curso de pós-graduação, espera-se que seja útil para a empresa objeto de estudo. A pesquisa sobre auditoria de gestão, específica no controle dos estoques, visa conhecer profundamente o assunto como revisar os aspectos relacionados à auditoria de estoques, analisar o impacto da tributação no segmento de automóveis, demonstrar o método utilizado na avaliação e controle dos estoques para medir os resultados financeiros, simular as formas alternativas para validar e controlar o retorno financeiro dos estoques, comparar a fundamentação teórica com a aplicação prática dos sistemas de controles com ênfase na tributação e com a intenção principal de melhorar os resultados econômicos da concessionária de automóveis.

Será estudada a auditoria de gestão, dos estoques com ênfase no controle financeiro e tributário pelo impacto econômico, além da fragilidade dos controles internos, a importância da auditoria de gestão aplicada no controle de estoque sob o aspecto da avaliação econômica. Esta situação desperta interesses em aprofundar uma pesquisa a respeito e apresentar a avaliação econômica dos estoques de forma eficiente e eficaz.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta fundamentação teórica destacam-se os seguintes itens: aspectos históricos da auditoria, conceitos, definições e objetivos da auditoria, tipos de auditoria, sistema tributário nacional, substituição tributária, gestão financeira nas empresas e auditoria de estoques.

2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS DA AUDITORIA

A auditoria teve início na Inglaterra e com o passar do tempo foi se expandindo para o restante do mundo, tornando-se assim uma ferramenta importante para as empresas de qualquer segmento.

2.1.1 Auditoria no Mundo

A auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado nos resultados apurados em balanço. Sua evolução ocorreu paralelamente ao desenvolvimento econômico, que gerou as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, que tem na confirmação dos registros contábeis a proteção ao seu patrimônio.

Primeiramente surgiu na Inglaterra, que, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, foi a primeira a possuir as grandes companhias de comércio e a primeira também a instituir a taxaço do imposto de renda, baseado nos lucros das empresas. Neste mesmo país já se praticava a auditoria das contas públicas, desde 1314. Seu aparecimento como prática sistematizada, somente ocorreu no Século XIX, como se depreende do fato de que a partir da segunda

metade desse século é que começaram a surgir às primeiras associações de contadores públicos, profissionais que exercem as funções de auditor.

As mesmas causas responsáveis pelo surgimento da auditoria são hoje determinantes de sua extraordinária evolução. A grandeza econômica e comercial da Inglaterra e da Holanda, em fins do século passado, bem como dos Estados Unidos, onde hoje a profissão é mais desenvolvida, determinou a evolução da auditoria, como consequência do crescimento das empresas, do aumento de sua complexidade e do desenvolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos.

Uma das especialidades da contabilidade denominada auditoria surgiu com o desenvolvimento industrial e à evolução do sistema capitalista, pois com o aparecimento dos grandes complexos industriais houve necessidade de controle sobre esses empreendimentos. Em meio a esta evolução, muitas empresas para expandirem seu capital, necessitaram de capacitação de recursos junto a terceiros, ocasionando a abertura de capital por parte de muitas organizações.

De acordo com ALMEIDA:

As empresas eram fechadas e pertenciam a grupos de familiares. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade da empresa ampliar as suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornado, mas competitivos os seus produtos no mercado. (ALMEIDA, 1996, p. 21)

Neste contexto, surge também o investidor, que antes de aplicar seu capital em determinada empresa, precisa avaliar através das demonstrações contábeis a posição patrimonial, bem como a capacidade de liquidez e rentabilidade desta, ou seja, se a empresa a ser investida oferece possibilidade de honrar seus compromissos e gerar lucros no futuro.

Segundo ATTIE (1998, p.27), “o surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por partes dos investidores e proprietários quanto à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas investidas e, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas multigeograficamente acionária na formação do capital de muitas empresas”.

Inicialmente a auditoria limitou-se à verificação dos registros contábeis, visando observar se eles eram exatos. Com o tempo ampliou-se o campo da auditoria, não obstante muitos ainda a julguem como portadora exclusiva daquele remoto objeto, ou seja, a observação da veracidade e da exatidão dos registros.

2.1.2 Auditoria no Brasil

Quanto mais carente de capital é uma nação, maior é a necessidade de intervenção do Estado para suprir as deficiências da iniciativa privada. Quanto mais rica ela for, menor será a necessidade de intervenção direta do Estado, como produtor de serviços e riquezas, porém maior a necessidade de sua presença como orientador da economia, no sentido de regular a produção, evitar o abuso do poder econômico, atender às reivindicações de natureza social e regular as relações entre o capital e o trabalho.

O Brasil é um país de tradição liberal, filiando-se aos países de regime capitalista, durante algumas décadas, uma crescente intervenção do Estado nas atividades econômicas, a ponto de identificá-los, em certos setores, com os países socialistas, o que se procura corrigir atualmente.

A primeira regulamentação da profissão contábil no Brasil ocorreu em 1931, com o Decreto 20.158, que reformulou os cursos de Contabilidade existentes até então, permitiu o provisionamento dos guarda-livros práticos e estabeleceu que dessa data em diante somente os diplomados poderiam exercer a profissão.

No Brasil, desde 1965 o Poder Público tem reconhecido a necessidade da intervenção do auditor independente em atividades públicas e particulares. A Lei 4.728, de 14 de julho de 1965, é o texto legal e pioneiro a mencionar a auditoria a o auditor independente, essa Lei instituiu, em bases consistentes, o chamado Mercado de Capitais.

2.2 CONCEITOS, DEFINIÇÕES E OBJETIVOS DA AUDITORIA

Muitos são os conceitos de auditoria, entre eles LOPES DE SÁ discorre de forma abrangente, afirmando que:

A auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados. (LOPES DE SÁ, 1998, p. 25)

A auditoria é um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

A auditoria é uma ramificação da contabilidade especializada em examinar e avaliar através de exames e procedimentos específicos as informações demonstradas pela contabilidade. De acordo com FRANCO e MARRA:

A contabilidade, através de técnicas próprias, estuda e controla o patrimônio, com finalidade de demonstrar e fornecer informações sobre a estrutura e sua composição, bem como sobre suas variações quantitativas e qualitativas. A auditoria é a técnica contábil utilizada para avaliar essas informações, constituindo, assim, complemento indispensável para que a Contabilidade atinja plenamente sua finalidade. (FRANCO e MARRA, 1995, p. 22)

É importante destacar que a auditoria vai além dos exames de registros contábeis, ela irá buscar também tudo que porventura tiver sido omitido desses registros, recorrendo se necessário, a prova extras contábeis, ou seja, valer-se-á, de todos os meios de provas permitidos que estiver a seu alcance para comprovar possíveis fraudes nas demonstrações.

Ainda no entendimento de FRANCO e MARRA a auditoria é conhecida como:

A técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. (FRANCO e MARRA, 1995, p. 22)

Auditoria de demonstrações contábeis envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis de uma entidade, para emissão de parecer se sua apresentação está adequada, de acordo com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos.

Neste aspecto, ATTIE (1998, p. 26) também observa que “a auditoria deve-se valer de todos os meios de provas que dispuser a seu alcance para apurar a propriedade dos registros contábeis, mesmo que recorra a provas externas, fora do setor ou da empresa em exame, até que se sinta plenamente satisfeita suas convicções”.

Para a contabilidade o objeto consiste no patrimônio administrado, enquanto que para a auditoria o objeto contempla o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio, compreendendo os registros contábeis, papéis, documentos, fichas e arquivos. Pode ser considerado também objeto da auditoria os fatos não registrados documentalmente, como também confirmações obtidas de fontes externas, como por exemplo, confirmação de contas de terceiros e de saldos bancários. Sobre seu objeto, a auditoria exerce ação preventiva, saneadora e moralizadora para confirmar a veracidade dos registros e a confiabilidade dos comprovantes.

Auditoria de *compliance* envolve obtenção e avaliação de evidências para determinar se certas atividades financeiras ou operacionais de uma entidade obedecem a condições, regras ou regulamentos a elas aplicáveis.

Auditoria operacional envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito da eficiência e eficácia das atividades operacionais de uma entidade, em comparação com objetivos estabelecidos, este tipo de auditoria também se denomina auditoria de desempenho ou auditoria gerencial. Em uma empresa com finalidades lucrativas, a extensão da auditoria pode abranger todas as atividades de um departamento, filial ou divisão ou de uma função comum a várias unidades de negócios.

Em todas as organizações seja do ramo industrial ou comercial, o estoque é um item primordial ligado diretamente as suas operações, e que envolve problemas de ordem administrativa, controles, contabilização e avaliação. Dentro do ativo, é um dos itens que merece atenção, por influenciar diretamente no resultado da organização.

Os estoques são bens tangíveis ou intangíveis adquiridos ou produzidos pela empresa com objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades.

O programa de auditoria dos estoques deve abranger todos os setores em que se operam a formação a manutenção e a saída dos estoques. A verificação dos estoques nos trabalhos de auditoria é também ponto de vital importância.

Realizar um trabalho de auditoria voltado para área de estoques é de extrema importância para a empresa auditada no sentido de que o auditor além de constatar as irregularidades poderá também dar recomendações construtivas como melhorar os controles e reduzir custos.

Ao iniciar um trabalho de auditoria nos estoques de uma empresa, o auditor precisa fazer uma avaliação dos controles internos relacionados com esses estoques, para que se possam determinar os procedimentos que deverá utilizar bem como a extensão desse trabalho. Para os estoques é indispensável à existência de um eficiente sistema de registro de entrada e saída, um minucioso controle da movimentação dos estoques, verificação física freqüente, sendo que essa verificação poderá ser parcial desde que em rodízio, deve haver critérios de avaliação adequados com permanente controle sobre a correção dos cálculos.

Na contabilidade os objetivos se concentram nas informações a serem geradas através das demonstrações contábeis (Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstrações de Lucros ou Prejuízos Acumulados, Balanço Patrimonial, Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos) para que os usuários possam tomar conhecimento da

situação patrimonial e assim tomarem decisões. Para a auditoria, o objetivo principal é a confirmação dos registros e demonstrações contábeis.

Conforme FRANCO e MARRA (1995, p. 25) percebe-se que “na consecução de seus objetivos ela contribui para confirmar os próprios fins da contabilidade, pois avalia a adequação dos registros, dando a administração, ao fisco e aos proprietários e financiadores do patrimônio a convicção de que as demonstrações refletem ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período”.

2.3 TIPOS DE AUDITORIA

Existem vários tipos de auditoria, veremos a seguir os objetivos, extensão e normas aplicáveis a estes tipos de auditoria – contábil, interna, operacional e pública.

2.3.1 Auditoria contábil

Este tipo de auditoria que é o mais conhecido, compreende o exame de documentos, livros contábeis, registros, além de realização de inspeções e obtenção de informações de fontes internas e externas, tudo relacionado com o controle do patrimônio da entidade auditada.

O objetivo da auditoria é averiguar a exatidão dos registros contábeis e das demonstrações contábeis no que se refere aos eventos que alteram o patrimônio e a representação desse patrimônio.

Além de ser uma técnica contábil, a auditoria também pode ser entendida como um ramo da Contabilidade.

O objeto da auditoria se resume no conjunto dos elementos de controle do patrimônio, quais sejam os registros contábeis, documentos que comprovem esses registros e os atos administrativos. Fatos não registrados documentalmente também são objeto da auditoria uma vez que tais fatos podem ser relatados por indivíduos que executam atividades relacionadas ao patrimônio auditado.

Como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, surgiu a auditoria contábil e em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaçoão do imposto de renda, baseado no lucro expresse nas demonstrações contábeis. Sua evolução ocorreu em paralelo ao desenvolvimento econômico e com as grandes empresas formadas por capital de muitas pessoas.

Surgiu primeiramente na Inglaterra, primeira nação a possuir grandes empresas de comércio e primeira a instituir imposto sobre a renda.

Além disso, na Inglaterra já se praticava desde 1314 a auditoria nas contas públicas.

a) Reflexos da auditoria contábil sobre o patrimônio, considerando os seguintes aspectos:

- administrativo: contribui para a redução da ineficiência, negligência, incapacidade e improbidade;
- patrimonial: possibilita melhor controle de bens, direitos e suas obrigações;
- fiscal: auxilia no rigoroso cumprimento das obrigações fiscais, resguardando o patrimônio contra possíveis penalidades;
- técnico: contribui para a eficiência dos serviços contábeis.
- financeiro: resguarda créditos de terceiros contra fraudes e dilapidações;
- econômico: possibilita maior exatidão no resultado;

- ético: examina a moralidade do ato praticado; e
- social: examina a correta aplicação dos recursos para fins sociais e ambientais e certifica a confiabilidade destes dados.

b) Vantagens da auditoria contábil:

Para a administração da empresa ela fiscaliza a eficiência dos controles internos, assegura maior correção dos registros contábeis, opina sobre a adequação das demonstrações contábeis, dificulta desvios de bens patrimoniais e pagamentos indevidos de despesas, possibilita a apuração de omissões no registro das receitas, na realização oportuna de créditos ou na liquidação oportuna de débitos, contribui para obtenção de melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira da empresa auditada, aponta falhas na organização administrativa da empresa e nos controles internos.

c) Para os investidores e titulares do capital (sócios):

Contribui para maior exatidão das demonstrações contábeis, possibilita melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira da empresa auditada, assegura maior exatidão dos resultados apurados.

d) Para o fisco:

Permite maior exatidão das demonstrações contábeis, assegura maior exatidão dos resultados apurados e contribui para maior observância das leis fiscais.

e) Para a sociedade:

Maior credibilidade das demonstrações contábeis da entidade auditada, assegura a veracidade das informações, das quais dependerá a tranquilidade quanto à sanidade das empresas e garantias de empregos, informa o grau de solidez e a evolução da economia nacional através das demonstrações contábeis.

f) Limitações da auditoria contábil:

Embora a auditoria contábil seja um instrumento indispensável para o controle organizacional, esta não deve ser considerada como imune a imperfeições ou a falhas. Encontra suas limitações no momento em que as inconsistências detectadas assumem um caráter não contábil, ou seja, abrangem, além dos controles patrimoniais, outros aspectos, tais como engenharia de produção ou pesquisa operacional. Assim, e por exemplo, a auditoria na área de custos pode detectar anomalias através do confronto dos custos-padrão com os custos reais, porém, ela não é capaz de detectar se essa anomalia é fruto de um desenho de projeto de baixa qualidade ou de regulação das máquinas deficiente. Tais investigações escapam da auditoria contábil e partem para a auditoria operacional e para a auditoria administrativa e ainda para a auditoria de projetos.

Não se pode supor que a auditoria contábil impessa por completo fraudes e erros nos registros e transações envolvendo o patrimônio, vez que o auditor contábil, em muitos casos não executa a verificação em todos os registros de determinada área ou natureza face a enormidade de averiguações que seriam necessárias para tal, o que inviabilizaria a auditoria pelo seu custo. Em vez de um exame em todos os registros, o auditor utiliza técnicas estatísticas e sua experiência para analisar

amostras que representem a população e os registros mais relevantes, tudo em função da relação custo-benefício.

Essas limitações não significam que a auditoria contábil é falha ou pouco confiável. Pelo contrário, quando realizada de acordo com os princípios que a regem e os princípios contábeis ela se torna um instrumento eficiente de avaliação dos controles internos e de controle da situação patrimonial da entidade auditada.

g) Revisão contábil:

É conhecido como o procedimento de auditoria, o qual compreende o exame de documentos, registros e demonstrações contábeis, sob o aspecto técnico e aritmético, a fim de descobrir irregularidades, erros ou fraudes.

2.3.2 Auditoria Interna

A auditoria interna começou como uma função administrativa que era exercida por uma única pessoa e que consistia principalmente na verificação independente de contas, antes de seu pagamento. Com o tempo evoluiu para uma atividade altamente profissional que se estende a avaliação da eficiência e eficácia de todas as fases das operações financeiras e não financeiras de uma empresa. O crescimento da importância da auditoria interna para uma empresa tem sido acompanhado por aumento do reconhecimento profissional do auditor interno.

Representa parte importante dos controles internos de uma entidade, mais particularmente, de seu componente monitoração, ela também provê outros serviços importantes para uma entidade. (ANEXO 1 - RESOLUÇÃO CFC Nº 986/03).

Segundo Institute of Internal Auditors (IIA):

“Auditoria interna é uma atividade independente, de fornecimento de segurança objetiva e de consultoria que visa acrescentar valor a uma organização e melhorar suas operações. Trazendo para a organização uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliação e melhora da eficácia de seus processos de gerenciamento de risco, controle e governança, ajuda-a a atingir seus objetivos”.

- a) Interna indica que a atividade é executada dentro de organizações, tanto por empregados, como por profissionais de outras organizações, em regime de terceirização.
- b) Independente e objetiva deixam claro que o julgamento do auditor tem valor quando não é viesado.
- c) Abordagem sistemática e disciplinada implica que o auditor interno segue normas profissionais que orientam a realização dos trabalhos.
- d) Ajuda a organização a atingir seus objetivos, indica que auditoria interna existe para ajudar toda a organização, por cujas metas e objetivos se orientam. Formas específicas de acordo com as quais auditores internos adicionam valor incluem foco no aperfeiçoamento das operações da organização e na eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança.

No contexto de controles internos, auditoria interna faz parte da função de monitoração, que examina e avalia a adequação e eficácia dos outros controles e o desenvolvimento de três conjuntos de normas:

- a) Normas de atributos, que tratam das características de organizações e indivíduos que prestam serviços de auditoria interna.

- b) Normas de desempenho, que descrevem a natureza dos serviços de auditoria interna e apresentam critérios de qualidade contra os quais o desempenho desses serviços pode ser medido.
- c) Normas de implementação, que tratam da aplicação das normas de atributos e de desempenho em serviços específicos (auditoria de *compliance*, investigação de fraude, auto-avaliação de controles).

2.3.3 Auditoria Operacional

A expressão auditoria operacional tem sido utilizada para identificar várias atividades, entre as quais, avaliação do desempenho da administração, de sistemas de planejamento e de controle de qualidade e atividades e departamentos operacionais específicos. Esse tipo de auditoria relaciona-se com operações não financeiras. Auditorias operacionais de entidades privadas geralmente são realizadas por auditores internos, embora auditores externos também as executem.

Para o Institute of Internal Auditors (IIA):

“Auditoria operacional é um processo sistemático de avaliação da eficácia, eficiência e economia de operações sob controle da administração de uma organização, e relato dos resultados da avaliação a pessoas adequadas, acompanhados de recomendações para aperfeiçoamento”.

Processo sistemático: como acontece com uma auditoria de demonstrações contábeis, uma auditoria operacional envolve uma série lógica, estruturada e organizada de etapas ou procedimentos. Incluem-se planejamento adequado e obtenção e avaliação objetiva de evidências relacionadas com a atividade que está sendo auditada.

Avaliação de operações de uma organização: esta deve basear-se em critérios previamente existentes ou sobre os quais se estabeleça entendimento. Os critérios assumem as formas de normas de desempenho estabelecidas pela administração, apesar de em alguns casos serem fixados por uma agência governamental ou pelo setor de atividades em que a entidade opera, e freqüentemente são menos claramente definidos que os que se aplicam em auditoria de demonstrações contábeis. A auditoria operacional mede o grau de correspondência entre o desempenho real e os critérios.

Eficácia, eficiência e economia de operações: a finalidade principal da auditoria operacional é ajudar a administração da organização auditada a melhorar a eficácia, a eficiência e a economia de suas operações. Nesse contexto, focaliza o futuro, em oposição a uma auditoria de demonstrações contábeis que trata do passado.

Relato a pessoas adequadas: o destinatário adequado de um parecer de auditoria operacional é a administração, pessoa ou agência que a encomendou. Exceto quando ela é solicitada por uma parte externa à entidade, o relatório é distribuído internamente. Na maioria dos casos, uma cópia é encaminhada ao conselho de administração ou seu comitê de auditoria.

Recomendações para aperfeiçoamento: uma auditoria operacional não se encerra com um relatório do que nela foi verificado. O relatório deve conter recomendações para aperfeiçoamento, na realidade, um dos maiores desafios desse tipo de auditoria.

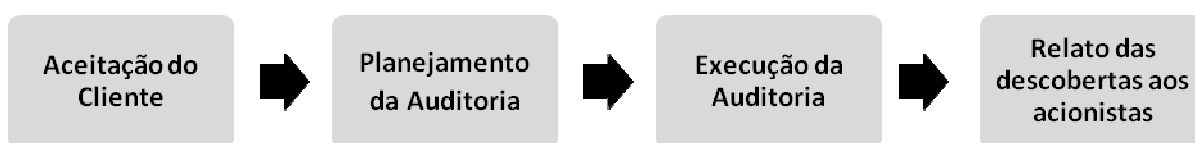
Existem mais etapas em uma auditoria operacional que em uma auditoria de demonstrações contábeis, a seguir as principais:

a) Seleção do auditado: como acontece com outras atividades de uma entidade, auditoria operacional geralmente está sujeita a limitações orçamentárias ou econômicas, é importante que seja dado o melhor uso possível aos recursos que nela são aplicados. Seleção do auditado começa com um estudo preliminar que identifique as atividades que o potencial para melhora da eficácia, eficiência e economia de operações é maior. Este estudo representa um processo de triagem de que resulta uma classificação das unidades que podem ser auditadas. O ponto de partida do estudo preliminar é a obtenção de entendimento amplo da estrutura organizacional e das características operacionais da entidade. O auditor também deve conhecer o setor em que ela atua e a natureza e extensão de eventuais regulamentações governamentais. A atenção desloca-se para a atividade, unidade ou função que poderia ser auditada. Este entendimento dos potenciais auditados é obtido mediante a revisão de dados sobre cada auditado; visita às instalações do auditado, para avaliar de que forma ele atinge seus objetivos; estudo da documentação referente às operações do auditado – políticas e procedimentos, manuais, fluxogramas, normas de desempenho e de controle de qualidade e descrições de cargos; realização de entrevista com o administrador da atividade, a respeito das áreas problemáticas, esta é a chamada “entrevista de entrada”; aplicação dos procedimentos de revisão analítica, para identificação de tendências e relações extraordinárias; e a condução de miniauditorias ou minitestes para confirmação ou esclarecimento do entendimento de problemas potenciais.

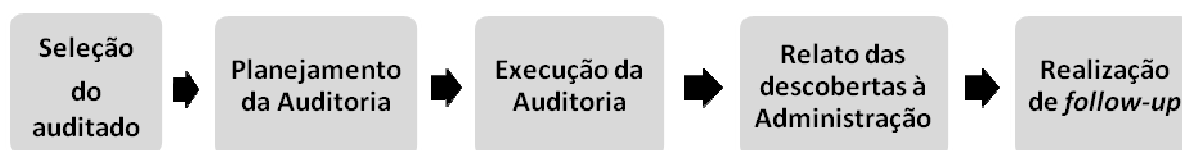
b) Planejamento da auditoria: planejamento cuidadoso é essencial tanto para a eficácia quanto para a eficiência de uma auditoria operacional. É essencialmente crítico nesse tipo de auditoria, em razão de sua diversidade. O pilar central de planejamento é o desenvolvimento de um programa de auditoria, o qual

deve ser adaptado às condições do auditado, apontadas pelo estudo preliminar. Como acontece em uma auditoria de demonstrações contábeis, o programa de auditoria contém um conjunto de procedimentos que visam à obtenção de evidências referentes a um ou mais objetivos. As evidências examinadas geralmente se baseiam em amostras de dados. Conseqüentemente, o planejamento deve considerar se a utilização de técnicas de amostragem estatística é adequada, o auditor deve considerar se a utilização de técnicas assistidas por computador é eficiente do ponto de vista de custos. O planejamento de auditoria envolve a seleção da equipe de auditoria e preparação do cronograma dos trabalhos. Os auditores devem ter a competência técnica necessária à consecução dos objetivos da auditoria e o cronograma deve ser preparado em combinação com o auditado, para que se obtenha o máximo de cooperação de seu pessoal durante a auditoria.

AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS



AUDITORIA OPERACIONAL



c) Execução da auditoria: durante a auditoria o auditor realiza pesquisa intensiva, em busca de fatos relacionados com os problemas identificados durante o estudo preliminar. Execução da auditoria é a etapa que consome mais tempo em uma auditoria operacional, é também conhecida como execução da auditoria profunda. Neste caso, o auditor recorre principalmente a indagações e observações. Uma abordagem usual é preparar um questionário e utilizá-lo como base para a realização de entrevistas com o pessoal auditado. Das indagações, o auditor espera obter opiniões, comentários e sugestões de solução para os problemas. Entrevistas eficazes são indispensáveis em uma auditoria operacional. Mediante observação do pessoal do auditado, o auditor pode conseguir detectar ineficiências e outras condições que estão contribuindo para os problemas. O auditor também deve utilizar o conceito de revisão analítica em uma auditoria operacional, estudando e medindo o desempenho real contra algum critério desenvolvido internamente pela entidade, como exemplo, metas de produtividade, ou gerado externamente, pelo setor de atividades em que a entidade opera ou pelo auditor. A revisão analítica fornece uma base para a determinação do grau de consecução dos objetivos que o auditado fixou. Os trabalhos realizados, as descobertas e as recomendações devem ser documentadas em papéis de trabalho. Como em uma auditoria de demonstrações contábeis, os papéis de trabalho representam a principal fundamentação do parecer de auditoria. O gerente da conta normalmente tem a responsabilidade de revisar os papéis de trabalho, durante a realização dos exames e na conclusão dos trabalhos, revisões ajudam a monitorar o andamento dos serviços, enquanto revisões, já na conclusão asseguram a qualidade global da auditoria.

d) Relato das descobertas à administração: a auditoria operacional é semelhante a outros tipos de auditoria, no sentido de que o produto final dos trabalhos é um parecer de auditoria. O relatório de uma auditoria operacional apresenta alguns aspectos que lhe são específicos, sua redação varia de auditado para auditado, em oposição à redação padronizada de um parecer de auditoria de demonstrações contábeis. O relatório geralmente é minutado pelo gerente da conta. A minuta é então discutida com o administrador da unidade auditada. Essa discussão atende a várias finalidades importantes, pois dá ao auditor oportunidade para testar a exatidão das descobertas e a adequação das recomendações e permite que o auditor obtenha comentários do auditado que poderão ser incluídas no relatório. A minuta inicial é revisada conforme necessário e a versão final é preparada. As descobertas resultam em críticas construtivas. Na redação do relatório, o auditor deve levar em consideração as reações do destinatário; quando a linguagem é menos ameaçadora, sua resposta ao relatório provavelmente será mais positiva. Cópias de pareceres de auditoria operacional são encaminhadas à administração sênior e ao comitê de auditoria.

e) Realização de *follow-up*: a etapa final de uma auditoria operacional envolve o *follow-up* da resposta do auditado ao relatório de auditoria. Idealmente, as políticas da entidade devem exigir que o administrador da unidade auditada responda por escrito ao relatório, em determinado prazo. O *follow-up* deve estender-se à determinação da adequação das medidas tomadas pelo auditado para implementar as recomendações. É importante que auditores internos façam *follow-up* para verificar a adequação das ações relacionadas com as descobertas. Se o auditor não receber resposta apropriada, deve comunicar o fato à administração sênior.

2.3.4 Auditoria Pública

A expressão auditoria pública abrange todas as auditorias realizadas por agências governamentais de auditoria e todas as auditorias de organizações governamentais. Este tipo de auditoria inclui auditorias de unidades públicas estaduais e municipais realizadas por auditores federais e por contabilistas independentes. Em alguns casos, essas auditorias podem envolver programas, atividades, funções e fundos específicos. Tem como principal premissa o conceito de que executivos e empregados que administram fundos públicos têm que prestar contas à sociedade.

As normas de auditoria pública definem:

Uma auditoria de desempenho é um exame objetivo e sistemático de evidências que permitam avaliação independente do desempenho de uma organização, programa, atividade ou função pública, para fornecimento de informações que melhorem a responsabilização pública e facilitem a tomada de decisão pelas partes responsáveis pela supervisão ou deflagração de medidas corretivas.

As normas de auditoria pública geralmente aceitas são classificadas em cinco categorias: normas gerais, normas de trabalho de campo de auditorias contábeis, normas de parecer de auditorias contábeis, normas de trabalho de campo de auditorias de desempenho e normas de parecer de auditorias de desempenho.

2.4 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Entende-se por Sistema Tributário Nacional as disposições contidas nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal, constantes sob este título, não obstante existirem outros comandos constitucionais referentes a tributos (por exemplo, o art. 195). Tais disposições tratam dos aspectos estruturais básicos do nosso ordenamento jurídico-tributário, contendo regras que devem ser seguidas pelos

legisladores infraconstitucionais, bem como por parte da administração tributária e do Poder Judiciário no exercício de suas respectivas funções.

A Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga poder para que os entes estatais instituam os tributos atribuídos no seu texto. Sendo assim, a Constituição reparte o Poder de Tributar (característico do Estado) entre os vários entes políticos. O poder de criar tributos é repartido, de modo que cada ente estatal tem competência para impor prestações tributárias, dentro dos limites assinalados na Constituição.

A competência tributária pode ser conceituada como a aptidão da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para criar tributos. A competência abrange amplos poderes sobre as decisões relativas aos tributos do ente estatal, apesar de existirem limitações a tal competência no próprio texto da CF. A Constituição não cria tributos, isto é matéria de lei (ordinária ou complementar) ela apenas outorga competência para que os entes estatais criem os seus tributos.

Em relação à competência tributária, as taxas e as contribuições de melhoria podem ser criadas pela União, Estados, DF e Municípios, pois não há qualquer limitação no texto constitucional. Não existe uma relação das taxas e contribuições de melhoria que podem ser instituídas, a Constituição determina apenas algumas características de tais tributos, tais como os seus fatos geradores (art. 145, II para as taxas e art. 145, III para as contribuições de melhoria). No seu art. 145, a CF assim dispõe sobre os tributos que poderão ser criados pela União, Estados, DF e Municípios:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Apesar de o artigo 145 referir-se apenas a impostos, taxas e contribuições de melhoria, a própria constituição faz menção a outras figuras tributárias, tais como o empréstimo compulsório (art. 148) e as contribuições sociais (art. 149).

2.4.1 Tributos

A palavra tributo está ligada ao radical latino “*tribuere*” que significa distribuir, no sentido de repartir entre os entes da comunidade os ônus da satisfação das necessidades coletivas. Trata-se de prestação pecuniária, justamente para atender a consecução dos objetivos do Estado. Após o advento do CTN está superada a discussão sobre a existência de tributos *in labore*, pagos em serviços ou *in natura* - em bens diversos do dinheiro, eis que se trata de prestação em moeda. É compulsória, no sentido de que não tem natureza de disposição de vontade do contribuinte, como as doações e receitas contratuais. Distingue-se de penalidade, tendo em vista a hipótese de incidência, eis que ao contrário daquela, decorre de um ato lícito. Inobstante, poderá o resultado material de uma atividade ilícita sofrer tributação, basta que em consequência do ilícito ocorra um fato tipificado com apto a gerar efeitos tributários, como o auferimento de renda em atividade criminosa. A despeito do evento anterior, crime, houve a percepção de uma receita, fato este suficiente para fazer incidir a norma tributária e gerar a obrigação jurídica do pagamento do tributo. Contudo, não é penalidade a imposição do tributo. Mesmo

que contra a vontade do sujeito passivo, a imposição tributária não tem como objetivo puni-lo, mas, sim, decorre do poder de império do Estado, outorgado por seu povo.

Não há tributo sem que haja prévia instituição por lei, ante a garantia constitucional do princípio da legalidade, expressa no artigo 5º, II e mais especificamente por força da estrita legalidade em matéria tributária, conforme o artigo 150, I, da mesma Carta Constitucional. Nesse ponto, friso que “lei” é aqui referida em sentido amplo, ou seja, texto produzido pelo Poder Legislativo ou por ente delegado, na forma prevista constitucionalmente. Disso, decorre que a eventual cassação da eficácia da norma poderá acarretar a transformação da natureza jurídica da prestação, deixando de existir tributo, desde que declarada a inconstitucionalidade da exigência.

Tributo é a obrigação imposta aos indivíduos e pessoas jurídicas de recolher valores ao Estado, ou entidades equivalentes. É vulgarmente chamado por imposto, embora tecnicamente este seja mera espécie dentre as modalidades de tributos. Excluídos do conceito de tributo estão todas as obrigações que resultem de aplicação de pena ou sanção, os tributos sempre são obrigações que resultam de um fato regular ocorrido.

O Código Tributário Nacional Brasileiro, em seu art. 3º preceitua que “tributo” é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O mesmo código estabelece que, no Brasil, há três tipos de tributo:

- Imposto - o pagamento efetuado pelo cidadão para manter o funcionamento e prestação de serviços do Estado, mas que independe de qualquer atividade estatal específica em relação ao cidadão contribuinte.
- Taxa - relacionada diretamente a um serviço prestado ou posto a disposição ao contribuinte, ou mesmo ao exercício do poder de polícia.
- Contribuição de Melhoria - que pode vir a ser cobrada para fazer face ao custo de obras públicas, como a construção de uma praça próxima à residência do contribuinte.

De acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu artigo 145, os tributos são: impostos, taxas e a contribuição de melhoria. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal (STF) acresceu a estes duas subdivisões: o empréstimo compulsório (art. 148 da Constituição) e as contribuições denominadas de "Especiais", constantes do artigo 149 e 149-A da Constituição, onde se incluem as contribuições sociais, as contribuições previdenciárias, as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) e as contribuições de interesse das categorias profissionais. Recente emenda à Constituição brasileira inseriu a Contribuição de iluminação pública que, embora o STF ainda não tenha se manifestado sobre a sua natureza, acreditam os doutrinadores que se trata de uma contribuição.

São tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Os impostos se caracterizam por serem de cobrança não darem um retorno ao contribuinte sobre o fato gerador. Por exemplo, um imposto sobre posse de automóvel não

necessariamente será revertido em melhorias das condições das vias urbanas ou rodovias.

A distinção entre impostos indiretos e impostos diretos. Este é pago diretamente pelo contribuinte, exemplo o Imposto de Renda, enquanto aquele tem o preço embutido no valor da transação, exemplo desse é o ICMS. Impostos indiretos também não têm qualquer variação na renda do contribuinte.

a) Imposto

Imposto é uma quantia paga obrigatoriamente por pessoas ou organizações para um governo, a partir de uma base de cálculo e de um fato gerador. É uma forma de tributo. Ele tem como principal finalidade, custear o Estado. O campo da Economia que lida com a tributação é o de finanças públicas.

Impostos podem ser pagos em moeda ou em mercadorias (embora o pagamento em mercadorias nem sempre seja permitido ou classificado como imposto em todos os sistemas tributários. No Brasil, como em Portugal, para toda forma de tributo, apenas é aceito em forma de moeda). Os meios de taxaço, e os usos dos fundos levantados através de taxaço, são assunto de discussões calorosas em Política e Economia, de modo que discussões sobre impostos são freqüentemente tendenciosas.

Em teoria, os recursos arrecadados pelos governos deveriam ser revertidos para o bem comum, para investimentos e custeio de bens públicos (de serviços públicos como saúde, segurança e educação a investimentos em infraestrutura - estradas, portos, aeroportos, e sua manutenção). Na prática, porém, impostos não possuem vinculação com o destino das verbas, ao contrário de taxas e contribuições de melhorias. Embora a lei obrigue os governos a destinarem parcelas mínimas da

arrecadação a determinados serviços públicos, em especial à educação e à saúde, o pagamento de impostos não confere ao contribuinte qualquer garantia de contraprestação de serviços.

b) Taxa

Taxas são tributos incidentes sobre um fato gerador e que são aplicados em contrapartida a esse fato gerador. Uma taxa só pode ser instituída por uma entidade tributante da mesma competência. Por exemplo: taxas sobre iluminação pública só podem ser cobradas pelos municípios. Não necessariamente o pagante da taxa vai usar o serviço, apenas terá o serviço à disposição.

c) Contribuições de melhoria

As contribuições de melhoria são tributos que têm como fato gerador o benefício decorrente das obras públicas. São cobradas somente na região beneficiada pela obra. Não necessariamente essas contribuições refletem em "melhoria", uma vez que algumas obras públicas em determinadas regiões tendem a desvalorizar os imóveis locais. O fundamental para o fato gerador é o benefício decorrente da obra pública.

d) Contribuições Especiais

Estão previstas nos artigos 149 e 149-A da Constituição Federal, sendo tributos cuja característica principal é a finalidade para a qual é destinada sua arrecadação. Podem ser: sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias econômicas ou profissionais e para custeio do serviço de iluminação pública (COSIP).

e) Empréstimo compulsório

Segundo o art. 148 da constituição federal, a União poderá instituir, mediante lei complementar, empréstimos compulsórios:

a) para atender às despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

2.5 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

É a atribuição de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa que seria a tomadora ou intermediária do serviço vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte, isto em se tratando de serviços, o nosso foco principal será a Substituição Tributária em mercadorias. É aplicada principalmente ao IPI¹, PIS², COFINS³ e ICMS⁴.

Os responsáveis estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido e quando for o caso, de multas e acréscimos legais, independente de ter sido efetuado a sua retenção na fonte.

A Substituição Tributária foi implementada porque se constatou que poucos fabricantes vendiam seus produtos a milhares de distribuidores e revendedores, sendo que esses últimos sonegavam. Assim passaram a tributar os fabricantes, que

¹ Imposto sobre produtos industrializados.

² Programa de integração social.

³ Contribuição para o financiamento da seguridade social.

⁴ Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicações.

por serem grandes e em pouco número, são facilmente fiscalizados, além de a arrecadação ser antecipada.

O instituto da Substituição Tributária está previsto no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal: Art. 150 sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7º A Lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição de quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. E.T. O parágrafo 7º foi acrescentado pela Emenda Constitucional nº. 3, de 17/03/93.

A Substituição Tributária apresenta duas modalidades, a regressiva e a progressiva. A primeira significa as operações anteriores ou substituição para trás, com a intenção de otimizar o sistema arrecadatório do ICMS, veio a figura da substituição regressiva, instituída com o rótulo do diferimento, normalmente as operações sujeitas a este regime são aquelas originadas de produtores rurais que não possuem constituição regular, na forma de sociedades ou firma individual, formando apenas unidades econômicas ou mesmo de características eventuais. E a progressiva é das operações subseqüentes ou substituição para frente, esta se caracteriza pela atribuição a determinado contribuinte pelo pagamento do ICMS, normalmente o primeiro na cadeia de comercialização, o fabricante ou importador.

Os contribuintes podem ser o substituto que é o responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente, e o substituído é aquele que tem o imposto devido relativo às operações pagas pelo contribuinte substituto.

A intenção da pesquisa é esclarecer o assunto, seus conceitos, responsabilidade, contribuintes, a quem se aplica, base de cálculo, principais

mercadorias e seu regulamento do ICMS e as leis que estabelece tal regime de tributação.

Com algumas mercadorias, o Fisco exige o imposto antecipadamente, no sentido de diminuir a sonegação haja vista a incidência muito grande de não emissão de notas fiscais nas vendas finais feitas pelos estabelecimentos varejistas. Regra geral, a substituição tributária dentro do território paranaense será feita sempre pelo estabelecimento industrial, quando da venda para distribuidores ou varejistas. Nas operações de qualquer estado do Brasil para o Paraná o estabelecimento que realizar a operação, seja varejista ou atacadista irá realizar a substituição tributária em favor do Estado do Paraná.

Lembramos que a substituição tributária não será feita caso a venda seja para usuário final, ou industria que a utilizar como matéria-prima.

A partir de 08 de maio de 2002, não mais é possível o estabelecimento que vender mercadorias para usuário final se ressarcir do excesso cobrado na base de cálculo para substituição tributária. Tampouco está obrigado a recolher a diferença do imposto caso utilize uma base de cálculo inferior.

O estabelecimento substituído deverá emitir nota fiscal sem destaque do ICMS e quando da venda da mercadoria para outro contribuinte deverá mencionar a base de cálculo que serviu para a retenção e o imposto retido na fase anterior.

A Substituição Tributária no ICMS é regida pela Lei Complementar Federal nº 87/96, (ANEXO 2).

2.5.1 Das isenções

O Regulamento do ICMS traz 103 itens em seu Anexo I, que tratam sobre as diversas isenções previstas. Entretanto, apontamos as principais isenções utilizadas e que se adaptam à maioria dos contribuintes. Recomendamos uma pesquisa nos demais itens daquele anexo, quando nos depararmos com alguma nova operação no cotidiano.

2.5.2 Das amostras comerciais

Os contribuintes poderão dar saída de amostras comerciais, desde que em quantidades pequenas e sem valor comercial.

É claro que a empresa pode mandar mercadorias que normalmente produz, na quantidade normal, desde que destaque o imposto. Neste sentido prevê o item 3, do Anexo I :

Saídas de amostras de diminuto ou nenhum valor comercial, distribuídas gratuitamente, e na importação de amostras, sem valor comercial, representadas por quantidade, fragmentos ou partes de qualquer mercadoria, estritamente necessários para dar a conhecer a sua natureza, espécie e qualidade (Convênios ICMS 29/90, 18/95 e 60/95)⁵.

2.5.3 Exposição ou feira

Os contribuintes que quiserem participar de feiras ou exposições, podem remeter mercadorias para fora do estado desde que o façam no sentido do seu

⁵ A isenção de que trata este item, relativamente à importação, aplicar-se-á somente quando não tenha havido contratação de câmbio e desde que as operações estejam desoneradas dos impostos de importação; para efeito da isenção no recebimento de amostras sem valor comercial, considerar-se-á como tais aquelas definidas pela legislação federal que outorga a isenção do Imposto de Importação

retorno e no prazo de até sessenta dias. A isenção alcança operações dentro e fora do estado.

É o que dispõe o item 49, Anexo I:

Saídas e retornos de mercadorias com destino a exposição ou feira, para mostra ao público em geral, desde que retornem ao estabelecimento de origem, no prazo de sessenta dias contados da data da saída (I Convênio do Rio de Janeiro de 1967; Convênio de Cuiabá de 1967, e Convênios ICMS 30/90, 80/91 e 151/94).

2.5.4 Operações com material de uso e consumo

As operações internas de material de uso e consumo de um estabelecimento para outro do mesmo titular estão amparadas por isenção, conforme anexo I, item 61 do Regulamento, "*In verbis*":

Saídas, até 31.12.2002, em operações internas, de material de uso e consumo de um para outro estabelecimento da mesma empresa, desde que tenha sido adquirido de terceiros e não se destine à utilização ou consumo em processo de industrialização ou comercialização pelo estabelecimento destinatário (Convênio ICM 01/75).

Havendo devolução de material de uso e consumo, há a tributação normal do imposto, podendo o contribuinte creditar-se do imposto não utilizado quando da entrada. Assim, também há a tributação nas vendas de material de uso e consumo.

Estas mercadorias que acondicionam outras e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente, poderão sair com isenção do ICMS e serão acobertadas

com via adicional das notas fiscais de remessa das mercadorias. É o que dispõem os itens 102 e 103 do Anexo I:

Saídas de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que condicionem e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular (Convênio ICMS 88/91).

Saídas de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome (Convênio ICMS 88/91)⁶.

2.5.5 Das reduções de base de cálculo

A redução de base de cálculo que rege o tratamento sobre as operações com máquinas veículos e aparelhos que somente se aplicam a bens usados, e desde que na entrada não tenha havido tributação ou que tenha sido calculado com a mesma redução. Normatiza o item 2, do anexo II:

A base de cálculo é reduzida⁷ para 5% nas saídas de aparelhos, máquinas e veículos usados e, para 20% nas saídas de motores, móveis e vestuários usados (Convênios ICM 15/81 e 27/81; Convênios ICMS 80/91, 154/92 e 151/94).

⁶ O trânsito deverá ser acobertado por via adicional da nota fiscal relativa à operação de que trata o item anterior.

⁷ 1.só se aplica nas saídas de mercadorias adquiridas na condição de usadas e quando a operação de que houver decorrido a sua entrada no estabelecimento não tiver sido onerada pelo imposto, ou que este tenha sido calculado sobre base de cálculo reduzida, sob o fundamento legal deste item;
2.não terá aplicação: a) quando as entradas e saídas das referidas mercadorias não se realizarem mediante a emissão dos documentos fiscais próprios, ou deixarem de ser regularmente escrituradas nos livros fiscais pertinentes;b) quando, tratando-se das mercadorias usadas de origem estrangeira, não tiverem sido oneradas pelo menos uma vez pelo ICMS em etapas anteriores de sua circulação;c)em relação ao valor das peças, partes, acessórios e equipamentos aplicados sobre mercadorias usadas, para os quais deverá ser emitida nota fiscal distinta.

2.6 GESTÃO FINANCEIRA NAS EMPRESAS

Para se obter um bom resultado financeiro, no processo gerencial, os empresários devem acompanhar permanentemente e avaliar os resultados financeiros das operações. Para isso, faz-se necessário um bom planejamento financeiro, uma boa gestão do capital de giro, avaliar o desempenho do negócio, através dos indicadores financeiros e operacionais, analisar o retorno dos investimentos, analisar as melhores alternativas em termos tributários para o estabelecimento. Precisamos conhecer a estrutura da Empresa para controlar adequadamente o custo; para criar as condições operacionais para obter ganhos de eficiência e escala; saber auto-avaliar a situação operacional e financeira, para dar melhores condições de tomar decisões mais adequadas; reduzir os custos administrativos e operacionais; transferir os ganhos de eficiência ao cliente.

Alguns conceitos importantes na gestão financeira das empresas:

- a) Custo: todas as empresas, independentemente da área de atuação (comércio, indústria ou serviços), possuem gastos. Estes gastos se subdividem genericamente em custos, despesas variáveis e despesas fixas. A análise destes gastos se faz necessária, para a apuração correta de sua lucratividade e, também, para o gerenciamento financeiro mais eficiente.
- b) Custos do produto: os custos referem-se aos gastos efetuados com materiais e insumos (na produção do bem, no caso da indústria), aquisição do produto (no caso do comércio) ou realização dos serviços.
- c) Despesas variáveis: são aquelas que variam proporcionalmente ao volume produzido ou ao volume vendido, ou seja, só haverá despesa, se houver venda ou unidades produzidas. Exemplo: comissões sobre vendas, impostos.

Para se obter um bom resultado financeiro, no processo gerencial, os empresários devem acompanhar permanentemente e avaliar os resultados financeiros das operações. Para isso, faz-se necessário um bom planejamento financeiro, uma boa gestão do capital de giro, avaliar o desempenho do negócio, através dos indicadores financeiros e operacionais, analisar o retorno dos investimentos, analisar as melhores alternativas em termos tributários para o estabelecimento.

d) Despesas fixas: são aquelas cujo total não varia proporcionalmente ao volume produzido (na indústria), ou ao volume de vendas (comércio e serviço), ou seja, existem despesas a serem pagas independente da quantidade produzida ou do valor de vendas. Exemplo: aluguel, honorários de contador, seguro da empresa, salário dos funcionários, entre outros.

e) Estrutura de resultados: trata-se de uma ferramenta utilizada para realizar uma análise econômica da empresa e apurar o lucro operacional por determinado período. A estrutura de resultados é composta pelas vendas totais, custos, despesas variáveis, despesas fixas, permitindo determinar a margem de contribuição, ponto de equilíbrio e lucro operacional.

f) Margem de contribuição: é a diferença entre a receita total menos as despesas variáveis da empresa. A margem de contribuição é a parcela da receita total que ultrapassa os custos e despesas variáveis e que contribuirá para cobrir as despesas fixas e, ainda, formar o lucro.

$$MC = RT - (C + DV)$$

MC= margem contribuição

RT = receita total

C = custos

DV = despesas variáveis

g) Ponto de equilíbrio: é o valor das vendas que permite a cobertura dos gastos totais (custos, despesas fixas e despesas variáveis). Neste ponto, os gastos são iguais à receita total da empresa, ou seja, a empresa não apresenta lucro nem prejuízo. Normalmente fazemos as seguintes perguntas:

– Quanto terei que faturar para conseguir pagar os meus custos, despesas fixas e variáveis?

– Quais as quantidades que terei que produzir/vender para poder ter lucro?

O ponto de equilíbrio é que vai definir e esclarecer essas dúvidas.

Temos duas formas de determinar o ponto de equilíbrio:

1 – Através do volume de vendas;

Ponto de Equilíbrio: DF Valor mínimo necessário de faturamento dividido pelo que a empresa necessita para honrar seus compromissos financeiros no período analisado.

PE = ponto de equilíbrio

DF = Despesas fixas

MC = Margem de contribuição

h) Ciclo operacional: é o período entre a compra de mercadoria e o recebimento das vendas.

Ciclo Operacional = PME + PMR

PME = Período médio de estoque

PMR = Período médio de recebimento

Isso quer dizer que quanto maior for o ciclo operacional, mais tempo a empresa estará demorando em transformar o seu estoque em dinheiro, no caixa. Significa que quanto maior o tempo, menos disponibilidade imediata a empresa terá.

i) Ciclo de caixa: é definido como o período de tempo que vai do ponto em que a empresa faz um desembolso para adquirir o produto A (ou matéria-prima), até o ponto em que é recebido o dinheiro da venda desse produto e pode ser expresso pela seguinte equação:

$$\text{Ciclo de caixa} = \text{PME} + \text{PMR} - \text{PMP}$$

$$20 + 30 - 8 = 42 \text{ dias}$$

PMP = Período médio de pagamento

j) Giro de caixa: refere-se ao número de vezes por ano que o caixa da empresa realmente se reveza. Pode-se calcular o giro de caixa de uma empresa, dividindo 360 (o suposto número de dias do ano) pelo ciclo de caixa. O Giro de Caixa da empresa X é 8,57 (360:42). Quanto maior for o giro de caixa, menos caixa requer.

l) Balanço Patrimonial: é um relatório para retratar a situação e saúde financeira da empresa, em uma determinada data. Em sua essência, o balanço registra a relação entre o ativo e o passivo da empresa.

m) Ativo circulante: parte do ativo que registra os valores imediatamente disponíveis (dinheiro, depósitos bancários) e os que podem ser convertidos em dinheiro em curto prazo.

n) Passivo circulante: parte do passivo que registra as dívidas e obrigações da empresa que vencem, até o exercício seguinte; passivo exigível a curto prazo.

o) Lucro líquido: é o valor que sobra das vendas menos todos os custos e despesas. Tem por objetivo remunerar o investimento feito na empresa. Calcula-se da seguinte forma: $\text{Lucro líquido} = \text{Vendas} - \text{Custo das mercadorias vendidas} - \text{despesas variáveis} - \text{despesas fixas}$.

p) Lucro bruto: diferença entre a receita de vendas de uma empresa e o custo do seu processo de fabricação ou prestação de serviço.

q) Lucro operacional: $\text{margem de contribuição} - \text{custo fixo}$.

r) Prazo médio de recebimento (PMR): o prazo médio de recebimento representa o número médio de dias em que a empresa transforma suas vendas em dinheiro.

$\text{PMR} = \text{Contas a receber dividido pela venda média diária a prazo}$.

s) Prazo médio de pagamento (PMP): o prazo médio de pagamento representa o número médio de dias em que as compras são pagas.

$\text{PMP} = \text{Contas a pagar dividido pela compra média diária a prazo}$

A gestão financeira de uma empresa envolve, de um modo geral, um conjunto ações e procedimentos administrativos que visam maximizar os resultados económico-financeiros, através da eficiência operacional e do controle das atividades financeiras.

O conhecimento das disposições de natureza fiscal é fundamental para garantir o cumprimento dos seus direitos e obrigações. Obrigações perante os seus empregados, nomeadamente no que respeita a garantir os seus direitos junto da Segurança Social e das Finanças. A potenciação da eficiência operacional, concretamente através da utilização da factura eletrónica o que trará maior eficácia ao processo administrativo.

2.7 AUDITORIA DE ESTOQUES

Em todas as organizações, seja do ramo industrial ou comercial, o estoque é um item primordial ligado diretamente a suas operações, e que envolve problemas de ordem administrativa, controles, contabilização e avaliação. Dentro do ativo, é um dos ítems que merece atenção, por influenciar diretamente no resultado da organização.

O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, FIPECAFI (2003, p. 115) traz o seguinte conceito de estoques: “os estoques são bens tangíveis ou intangíveis adquiridos ou produzidos pela empresa com objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades”.

Em se tratando de uma empresa comercial, os estoques correspondem apenas aos produtos ou mercadorias adquiridos para revenda e, em alguns casos, estoque de mercadorias de uso e consumo.

2.7.1 Objetivos

Os principais objetivos visados pelos procedimentos de auditoria na área de estoque são: Assegurar-se de que os estoques existem fisicamente e são de propriedade da empresa auditada; Determinar a eventualidade da existência de ônus pesando sobre os estoques ou parte deles, e qual a natureza do ônus; Determinar se os estoques são apropriados para sua finalidade e se tem condições de realização, isto é, se há obsolescência, defeitos ou até má conservação; e Examinar os critérios de avaliação e a adequação desses critérios, tendo em vista os princípios fundamentais de contabilidade e a correção dos cálculos.

2.7.2 Controle Interno

Com as respostas do questionário de controle interno, o auditor terá verificado a segurança do controle existente sobre os estoques. O controle interno é a existência de um sistema eficiente de registro de entradas e saídas de estoques e rigoroso controle dessa movimentação, realização de inventários metódicos, verificações físicas frequentes, ainda que parciais, mas em rodízio, segregação de funções entre compradores, almoxarifes e faturistas, além disso deve existir critérios de avaliação adequados, com permanente controle sobre a correção dos cálculos. O sistema de compras deve prever a emissão de pedidos de compra, assinados pela

pessoa autorizada, fazendo-se o confronto com a nota fiscal de entrada da mercadoria comprada.

2.7.3 Inventários Físicos

A auditoria de estoques compreende a realização do inventário físico, para contagem e inspeção de todos os estoques existentes, bem como a avaliação dos mesmos. Apesar da aparente simplicidade, essa pode ser uma tarefa das mais árduas e demoradas, dependendo do vulto e da natureza dos estoques que serão contados.

O estoque é um dos maiores itens do ativo do balanço e, caso seja constituído de grande variedade de itens, diversificados quanto à sua natureza e tamanho, exigirá muito trabalho, demandando boa organização e grande atenção para o bom êxito do serviço. Ao auditor cabe observar o desenvolvimento do inventário físico, para poder assegurar-se de que está sendo levado corretamente. O auditor deve interar-se antecipadamente do programa de realização do inventário, não só para comparecer, mas principalmente, para verificar se o programa é satisfatório e para poder sugerir procedimentos que julgar necessário.

2.7.4 Verificações

Nas verificações dos estoques, alguns procedimentos básicos devem ser adotados, visando assegurar-se da sua real existência e propriedade. Além do acompanhamento e observação das contagens, o auditor verificará se os itens contados foram efetivamente incluídos nas folhas de inventário, cabe ao auditor

fazer testes de contagens, anotando-os em seus papéis. Com estes fará posteriormente o exame nas folhas do inventário para constatar a existência dos itens por ele testados. Estes testes devem ser tanto mais numerosos quanto maior for o estoque ou mais complexo e diversificado for o inventário.

Outro aspecto fundamental para o auditor, quando da observação e acompanhamento do inventário dos estoques, é o contido no princípio contábil de realização dos ativos. Os estoques devem ser adequados às finalidades operacionais da empresa, compondo-se de itens em estado de conservação que permita seu aproveitamento em condições normais, não devem apresentar defeitos que os inutilizem para a finalidade, nem sejam ultrapassados ou obsoletos.

2.7.5 Ajustes do Inventário

Com o trabalho do inventário concluído, é normal que sejam apuradas diferenças em relação aos registros. Se tais diferenças forem relevantes, devem ser propostos ajustes nos registros para que o montante que venha a figurar no ativo do balanço seja correto e adequado.

2.7.6 Avaliações do Estoque

O princípio contábil determina que a avaliação dos estoques deve ser feita pelos preços de custo ou mercado, dos dois o menor. É um princípio derivado da prudência administrativa, do conservadorismo. Vários critérios de avaliação podem ser adotados, os quais conduzem a resultados diferentes. Os critérios são adotados conforme as peculiaridades da empresa, seu grau de controle e de organização, que

lhe permite aplicar o critério com economia de tempo e de trabalho ou ainda que permite demonstrar seus resultados de uma forma que ela reputa mais adequada ou mais representativa.

Os métodos mais conhecidos são:

- a) Custo real específico, onde cada item dos estoques tem seu custo conhecido e por ele é avaliado;
- b) Custo médio ponderado, onde se apura o custo ponderado de cada espécie de produto, durante o exercício, aplicando-se essa média ao estoque final desse produto;
- c) Sistema de custo PEPS, também conhecido por *FIFO*, onde se faz a avaliação pelo custo da primeira entrada;
- d) Sistema UEPS, também conhecido por *LIFO*, onde a avaliação é pelo custo da última entrada.

Além desses ainda existe o “custo *standard*”, o “preço de reposição”, o “preço de mercado”, o “preço de venda”.

Ao auditor cabe verificar qual o método de avaliação aplicado pela empresa, examinar se é uniforme em relação ao exercício anterior e se obedece aos princípios fundamentais de contabilidade.

Os papéis de trabalho do auditor devem ser anotados cuidadosamente para poder espelhar com clareza os trabalhos efetuados, os testes empregados, a descrição dos critérios de avaliação, e sua adequação, bem como as conclusões a

que chegou o auditor sobre esta área, tendo em vista que, normalmente os estoques é o item de maior valor no ativo circulante do balanço patrimonial.

2.7.7 Papéis de trabalho

A documentação de evidência de auditoria é fornecida em papéis de trabalho. Estes também podem ser definidos como os registros mantidos pelo auditor sobre os procedimentos aplicados, os testes realizados, as informações obtidas e as conclusões tiradas durante a auditoria. Os papéis de trabalho fornecem a principal base para o parecer do auditor, é um meio de coordenação e supervisão da auditoria e ainda evidencia de que a auditoria foi realizada de acordo com as normas.

Muitos tipos de papéis de trabalho são preparados em uma auditoria, entre eles, um balancete de trabalho, quadros e análises, memorandos de auditoria, documentação de informação e lançamentos de ajuste e reclassificação.

Papéis de trabalho muitas vezes são preparados com o auxílio de *softwares* desenvolvidos para microcomputadores, embora possam ser preparados manualmente.

Várias técnicas básicas são amplamente utilizadas na preparação de papéis de trabalho. As técnicas essenciais de boa preparação de papéis de trabalho que sempre devem ser observadas: cabeçalho, número de referência, referências cruzadas, tiques e assinaturas e datas.

Os papéis de trabalho passam por vários níveis de revisão. A principal revisão é feita pelo supervisor do preparador. Essa revisão ocorre quando determinado segmento da auditoria é concluído.

Os papéis de trabalho geralmente são arquivados em arquivo permanente e arquivo corrente. Eles pertencem ao auditor, seus direitos sobre eles, estão sujeitos às restrições que sua própria profissão impõe.

3. ESTUDO DE CASO DA EMPRESA - CONCESSIONÁRIA DE AUTOMÓVEIS

Este capítulo vai tratar do estudo de caso de uma das concessionárias do Grupo Globo, que seguirá com a estrutura da empresa; visão; missão; valores; responsabilidade social; características; regime tributário adotado; integração da gestão financeira e tributária; controle de estoques de automóveis e a proposta de auditoria para a gestão dos estoques.

3.1. ESTRUTURA DA EMPRESA

O Grupo Globo é uma organização com mais de 20 anos de história, formado por 14 lojas de veículos (entre concessionárias e multimarcas), uma empresa de consórcio (com matriz em Florianópolis e 15 escritórios em cidades paranaenses e catarinenses), a partir de 2007, por uma financeira juntamente com outros grupos econômicos. Ao todo, o Grupo Globo gera mais de 650 empregos diretos e beneficia a economia de importantes cidades do Sul do Brasil.

Presente nas cidades de Curitiba e São José dos Pinhais (PR) e Curitibaanos, Florianópolis, Itajaí, Joinville, Lages e São José (SC), o Grupo Globo é considerado uma referência no comércio de veículos no Sul do país, com mais de 14.000 unidades vendidas no ano de 2005. Atualmente, o Grupo Globo trabalha com veículos novos e semi-novos e possui concessionárias das marcas *Fiat*, *Ford*, *Nissan*, *Renault* e *Yamaha*, com ótima participação de mercado em cada uma das bandeiras. Graças ao trabalho de reposicionamento de mercado da Renault em

Curitiba, o Grupo foi reconhecido pela montadora como o grupo líder de vendas da marca no Brasil.

Considerada uma das empresas que mais se destacam no comércio de veículos novos e semi-novos no Brasil, o Grupo Globo surgiu a partir de uma demanda de mercado que a região da Grande Florianópolis apresentava no ano de 1985. A primeira loja, fundada no bairro Estreito, chamava-se Marvel Veículos, e funcionava no sistema de multimarcas. A grande receptividade por parte dos clientes foi o indicador decisivo para o próximo passo: a abertura do Consórcio Globo, que chegou com idéias até então inovadoras e ações com o objetivo de cativar os clientes. As assembléias, por exemplo, eram realizadas em restaurantes, e o marketing era no boca a boca, com os clientes recomendando os serviços para outros clientes. Hoje, o Consórcio Globo tem sua matriz em Florianópolis e 15 escritórios em cidades do Paraná e de Santa Catarina.

O sucesso da Marvel Veículos e do Consórcio Globo despertou a vontade de abrir uma concessionária, sonho que foi realizado em 1992 com a compra de uma concessionária Ford em Pelotas (RS), que também recebeu o nome de Marvel Veículos e integrou o Grupo até 1994. Seguindo a tendência dos dois empreendimentos catarinenses, a concessionária gaúcha fez sucesso rapidamente, elevando a participação de mercado de 5% para 35%. O recorde chamou a atenção da montadora, que desde então apoiou o Grupo Globo a abrir novas lojas da marca nos anos seguintes.

O olhar atento às novas oportunidades de negócios sempre foi a principal estratégia para o crescimento. Em 1995, o Grupo Globo chegava a Lages com a compra da Gugelmin Veículos, concessionária da marca Fiat. Em 1996, foi

inaugurada a Gugelmin Veículos na cidade de Curitiba, e a Ford, que não esquecera o sucesso estrondoso de vendas em Pelotas (RS), incentivou a abertura da Globovel em Itajaí.

Em 1998, o Grupo Globo construiu sua sede no terreno da primeira Marvel Veículos e inaugurou sua primeira concessionária Renault, que foi bem recebida pelo mercado. A exemplo do que aconteceu com a Ford, a Renault também enxergou nos gestores do Grupo Globo a capacidade de penetração de mercado, e deu à empresa a chance de montar lojas da marca nas cidades de Tubarão e Criciúma.

A repercussão do crescimento no Sul de Santa Catarina e o excelente trabalho realizado em Itajaí fizeram com que a Ford propusesse à empresa a abertura da Globovel em Joinville. Em seguida, o grupo decide investir em mais uma marca para ampliar suas opções de vendas: nascia a Globo Nissan, que teve seu prédio construído na mesma rua da sede. Em 2001 foi a vez de incluir a Yamaha no rol de marcas trabalhadas pelo Grupo Globo. As cidades escolhidas para as novas lojas foram São José e Joinville.

A parceria com a Ford continuou a render frutos, e em 2004 é inaugurada em Florianópolis a Ford Globovel. Localizada no bairro de Coqueiros – considerada uma das áreas que mais crescem em Florianópolis – a loja foi construída em um espaço privilegiado, que desperta a atenção de quem chega à parte continental da cidade.

O ano de 2004 também foi decisivo para os rumos do Grupo Globo junto a Renault, quando vendeu as concessionárias de Tubarão e Criciúma e comprou três concessionárias da marca em Curitiba. O grande desafio foi restabelecer a imagem

e, posteriormente, o posicionamento de mercado da Renault na capital paranaense. Graças a este trabalho, o Grupo Globo ganhou lugar de destaque junto às revendas da marca, chegando à posição de maior vendedora da Renault no Brasil.

Nos próximos três anos, os gestores do Grupo Globo vão trabalhar com foco na transformação da estrutura administrativa, fazendo com que o Grupo deixe de ser uma empresa familiar e chegue ao ano de 2010 com os processos de gestão totalmente modernizados.

3.2. VISÃO E MISSÃO

3.2.1 Visão

Ser referência nacional na comercialização de veículos e consórcios, e na prestação de serviços com excelência em qualidade.

3.2.2 Missão

Comercializar bens e serviços com qualidade, transparência e credibilidade, para a satisfação dos clientes e do desenvolvimento social, visando à consolidação do Grupo Globo.

3.3 VALORES RESPONSABILIDADE SOCIAL

3.3.1 Valores

- a) O principal motivo da nossa existência é o cliente;
- b) Nosso negócio é administrado de maneira honrada, sob todos os aspectos, assumindo os erros e corrigindo de forma clara e rápida;

- c) Por meio de sinergia, construir a convergência de esforços da equipe motivada e comprometida com os objetivos e metas da empresa;
- d) Conferir e associar a marca Globo com o parâmetro e expoente ao seu segmento;
- e) Ser referência nacional na comercialização de veículos e consórcios, e na prestação de serviços com excelência em qualidade, por meio do alcance de metas e objetivos individuais e do sucesso coletivo de toda equipe de colaboradores;
- f) Assegurar a qualidade dos bens e serviços ofertados e melhoria contínua dos rendimentos e produtividade;
- g) Tornarmos agentes sociais, cumprindo com a responsabilidade social e legal, atuando preventivamente na proteção do meio ambiente;
- h) Proporcionar segurança e qualidade de vida aos funcionários, valorizando a confiança, a lealdade e a ética profissional;
- i) Acompanhar o desenvolvimento tecnológico e leitura das inovações para que o nosso trabalho seja reconhecido e nossos clientes se sintam satisfeitos; e
- j) Valorizar as parcerias, fornecedores, funcionários, clientes e outros agentes da sociedade organizada.

3.3.2 Responsabilidade Social

Na última década, realizar ações de caráter social tornou-se parte da rotina de empresas e organizações que desejam dar apoio às pessoas que vivem um cotidiano de exclusão e marginalidade.

Seguindo esta tendência mundial, o Grupo Globo realiza, há uma década, a distribuição de cestas de alimentos na época do Natal. O diferencial é que as doações são feitas diretamente à comunidade, como forma de estreitar o vínculo com as pessoas que moram nas áreas de atuação do Grupo Globo. A cada ano a participação do público aumenta, e a cada ano cerca de duas mil pessoas foram beneficiadas.

Durante três anos as ações foram realizadas com recursos próprios. Devido à repercussão positiva, diversas empresas decidiram se engajar como co-participantes nos eventos. Para concretizar este objetivo e também realizar outras ações e eventos no futuro o Grupo Globo mantém contato permanente com seus parceiros.

Além do aumento do público beneficiado a cada edição, a participação engajada dos funcionários do Grupo Globo nos eventos também é destaque, transformando a iniciativa em uma grande festa.

3.4 CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA

Esta concessionária faz parte de um grupo de empresas que começou no Estado de Santa Catarina, é uma empresa familiar, conservadora e de bons princípios, sempre objetiva o crescimento, desenvolvimento e idoneidade para com os clientes e colaboradores.

3.5 REGIME TRIBUTÁRIO ADOTADO

A concessionária é tributada pelo lucro real.

Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento do Decreto-lei 1.598/1977, art. 6.

A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais da Lei 8.981/1995, art. 37, § 1º.

O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial. Portanto, o lucro líquido é aquele definido no art. 191, da Lei 6.404/1976 (ANEXO 3), porém, sem as deduções do art. 189 dos prejuízos contábeis acumulados e provisão para o imposto sobre a renda.

Em se tratando de automóveis são vários tributos incidentes. Nos automóveis novos os impostos IPI, PIS, COFINS e ICMS são tributados no fabricante, a chamada substituição tributária, estes impostos já fazem parte do custo e são pagos juntamente com o automóvel.

3.6 INTEGRAÇÃO DA GESTÃO FINANCEIRA E TRIBUTÁRIA

A gestão financeira tem seu principal papel nos controles e planejamentos, no ramo de automóveis a necessidade se torna ainda maior, considerando o alto valor de investimento e consequentemente de risco.

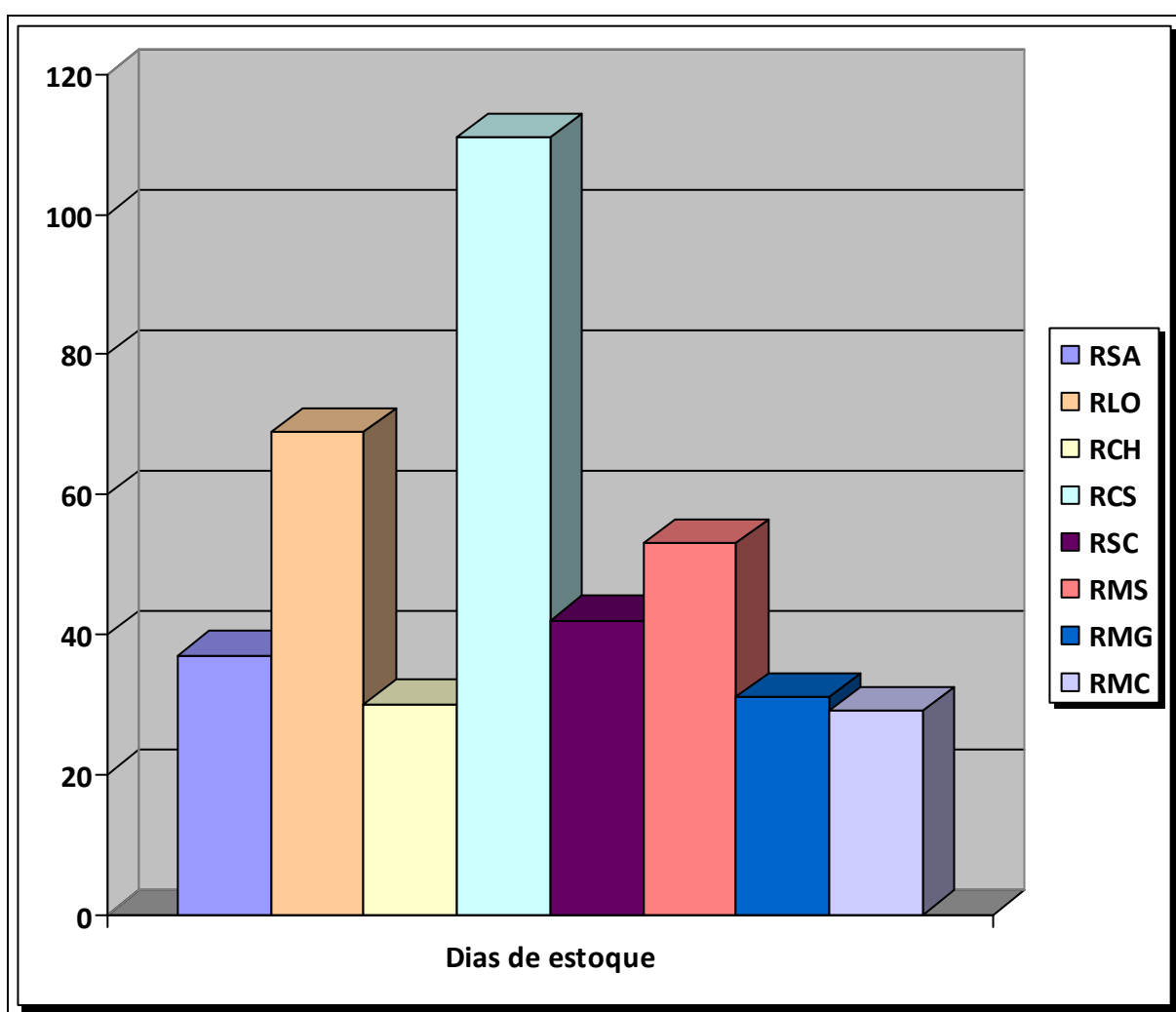
O planejamento tributário sempre foi de suma importância para as empresas. em se falando do setor automobilístico ele é imprescindível. Na compra de automóveis novos todos os impostos são substituição tributária, o fabricante é o responsável pelo recolhimento e para isso precisa ser cobrado na nota com o produto. Da mesma forma é feito a saída, como já foi pago anteriormente não será feito o recolhimento.

Quando a negociação é de automóveis semi-novos deixa de ser substituição tributária e passa a ser feito o pagamento dos impostos. Na compra deste produto que normalmente é de consumidor final, não incidirá os impostos, a operação é isenta de tributos, mas na venda a concessionária pagará PIS e COFINS (4,65%) sobre a diferença de compra e venda, sobre o total da venda uma redução na base de cálculo em 95% para a aplicação do ICMS, que dentro do Estado do PR é 18% e para outros Estados será de 12%, este imposto então incide somente sobre 5% da venda.

Com o intuito de garantir maiores lucros é que as negociações devem ser observadas em todos os aspectos.

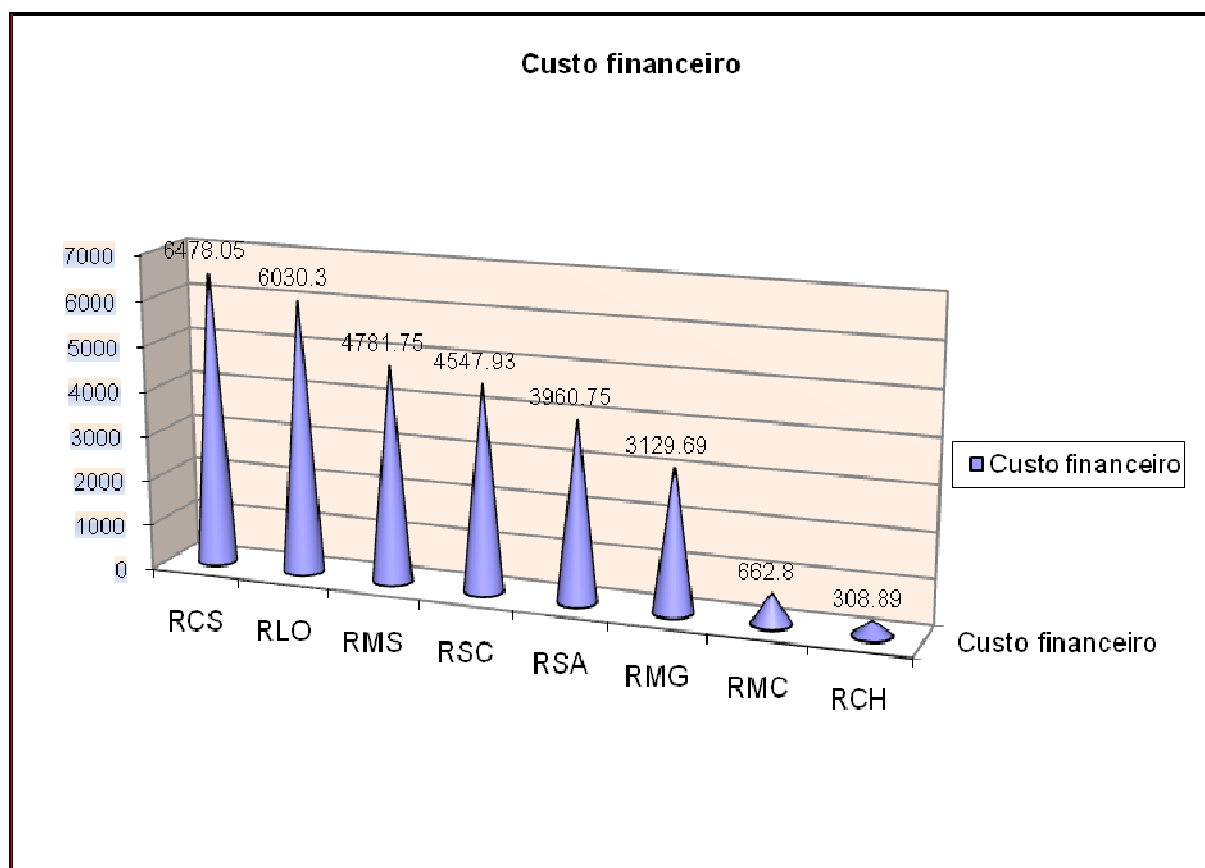
A seguir um quadro por amostragem de modelos de automóveis que são comercializados nesta concessionária em estudo, para visualização do impacto tributário e financeiro, como apresenta várias versões para cada modelo, será feito uma média de dias e custo unitário, posição do estoque em 28/06/2008.

Modelo	Dias de estoque	Custo financeiro
RSA	37	3960,75
RLO	69	6030,30
RCH	30	308,89
RCS	111	6478,05
RSC	42	4547,93
RMS	53	4781,75
RMG	31	3129,69
RMC	29	662,80



Fonte: Autor.

Através do gráfico acima, é notável que a média do modelo RCS está no estoque há mais de 100 dias, e que os demais modelos estão entre 20 e 40 dias. Se o tempo menor de estoque nesta amostragem foi de 29 dias e o maior de 111 dias, deve haver alguma dificuldade de venda em algumas versões, pelo fato de ter fila de espera para alguns modelos. Considerando que a média gral de rotação do estoque é de 50 dias.



Fonte: Autor.

Este gráfico representa o custo financeiro de cada modelo durante o período de avaliação dos estoques, os valores variam de 308,89 até 6.478,05. Para cada venda além do custo é agregado mais os juros incidentes sobre o estoque, chamado juros *floor plan*, que começa a ser cobrado logo após a chegada do automóvel na concessionária.

3.7 CONTROLE DO ESTOQUE DE AUTOMÓVEIS

Por se tratar de um item de grande valor, o método utilizado pela concessionária para controle de estoque dos automóveis é o custo real específico, cada automóvel é tratado individualmente desde a compra até a venda.

3.7.1 Avaliação do controle interno - estoques

Para fins de avaliação dos controles internos da área de estoques da concessionária objeto de estudo, foi elaborado o seguinte questionário que apresenta questões de âmbito geral da concessionária e específico ao setor de controle de estoque. Esta avaliação foi adaptada à que foi desenvolvida pelo Professor Edmar Aparecido de Souza da Universidade Estadual de Maringá.

a) Geral:

Nº	Questões	Sim	Não	Observações
1	As atribuições e responsabilidades dos colaboradores estão adequadamente determinadas?	X		
2	Os procedimentos sobre as principais atividades da empresa estão claramente definidos?	X		
3	Há efetiva divisão das funções operacionais e de controle?	X		
4	Em alguma situação existe o completo controle de uma operação por uma única pessoa?	X		
5	O pessoal executante das atividades é adequado e competente?	X		
6	Todas as instruções e informações são dadas por escrito?	X		
7	São utilizadas pela contabilidade contas de controles, e por sistema automatizado?	X		

8	As informações fluem por processos adequados em tempo hábil e sem desperdícios?	X		
9	As documentações são adequadas, inclusive quanto ao número de vias e aprovação?	X		
10	A empresa possui um sistema orçamentário?		X	
11	Os valores incorridos são comparados com os orçados, e variações significativas são analisadas?		X	
12	As notas fiscais, faturas, duplicatas e outros documentos de faturamento são emitidos somente com base em pedidos aprovados?	X		
13	As informações nas notas fiscais são conferidas de forma a reduzir a possibilidade de erros?	X		
14	Pedidos de vendas são referenciados com as duplicatas e notas fiscais?	X		
15	Os controles atuais asseguram que sejam tomadas providências para as contas a receber em atraso?	X		
16	Existe controle que assegure que todas as vendas e recebimentos sejam contabilizados?	X		
17	Existem reconciliações mensais entre controles auxiliares, razão geral e posição de cobrança?	X		
18	O sistema de controle assegura que sejam formalizadas apenas as compras previamente aprovadas e nas melhores condições de mercado?	X		
19	Os controles internos garantem que os bens que passam a ser de propriedade da empresa ou os serviços a ela prestados sejam as obrigações resultantes dessas transações imediatamente contabilizados?	X		
20	A formalização das compras é realizada por escrito (ordem de compra, requisição ou contrato)?	X		
21	Existe segurança de que somente as compras efetivamente recebidas e de acordo com os instrumentos formalizadores são liberadas para pagamentos?	X		
22	Os controles internos asseguram que os documentos sejam pagos no prazo devido?	X		
23	Os controles internos asseguram que os pagamentos sejam contabilizados em seu período de competência?	X		
24	Existem controles que asseguram a não-superavaliação dos salários pagos?	X		

25	Existe controle físico sobre os ativos, bem como comparativo desses com os registros contábeis?	X		
26	Os controles existentes são adequados para evitar a contabilização, ou a permanência de bens obsoletos, depreciados ou sem valor?	X		

No âmbito geral, a avaliação apresentou bons resultados de controle interno, todas as respostas foram "sim", exceto a duas questões que diz que a concessionária não possui um sistema orçamentário e consequentemente os valores incorridos não podem ser comparados com os orçados.

b) Estoques

- Registro e controle:

Nº	Questões	Sim	Não	Observações
1	Os estoques constantes nos registros contábeis pertencem efetivamente à empresa?	X		
2	As baixas dos estoques são precedidas de cuidados apropriados, para evitar distorções?	X		
3	São mantidos registros individuais para todas as classes de estoques (veículos novos e semi-novos)?	X		
4	Os registros individuais indicam os detalhes relativos a uma adequada identificação dos itens em estoque?	X		
5	Os registros dos estoques são mantidos rigorosamente atualizados?	X		
6	Os lançamentos são feitos de tal forma que dificultam alterações, especialmente de quantidades lançadas?	X		

Em relação aos estoques de automóveis, que é o foco deste trabalho, todas as respostas foram positivas, existe realmente um controle acirrado do que entra e sai da empresa.

- Documentação:

Nº	Questões	Sim	Não	Observações
1	As entradas e saídas dos estoques de automóveis são acompanhadas de notas fiscais?	X		
2	Estoques que por algum motivo foram recebidos sem nota fiscal são identificados e separados?		X	Não existe entrada de automóveis sem nota fiscal.
3	Há situações em que ocorrem saídas de automóveis sem nota fiscal?		X	Todas as saídas são acompanhadas de nota fiscal.
4	Existem outros documentos que comprovem a saída de automóveis?		X	

Quando se trata da documentação, não existe movimentação dos estoques sem nota fiscal, mesmo sendo estas demonstrações ou transferências.

- Movimentação dos estoques:

Nº	Questões	Sim	Não	Observações
1	Os controles de entrada e saída dos automóveis são eficientes, no sentido de evitar desvios?	X		
2	O pessoal encarregado de receber os automóveis conferem a quantidade e especificações constantes nas notas fiscais?	X		
3	É elaborado algum tipo de relatório (controle) dos automóveis recebidos?	X		
4	As saídas dos automóveis são baixadas automaticamente do estoque?	X		
5	O pessoal responsável pelas entradas dos automóveis, são os mesmos que controlam as saídas?	X		

Por se tratar de controle interno, e que está evidenciado que ele existe, a possibilidade de haver desvios de automóveis é quase inexistente. No recebimento sempre há conferência do produto com os itens da nota fiscal de entrada. E a partir desta fase é feito o controle dos manuais e a ficha de revisão.

- Estocagem:

Nº	Questões	Sim	Não	Observações
1	Os automóveis do estoque estão em locais seguros, havendo adequada proteção contra roubos?	X		
2	Existem estoques pertencentes à empresa e que estejam em poder de terceiros?		X	
3	São mantidos extintores contra incêndio nos locais fechados onde ficam os automóveis?	X		
4	Há verificação dos automóveis em estoque para detectar avarias?	X		

Referente a estocagem, os automóveis são mantidos em local seguro, pátio da própria concessionária, com vigias noturnos e não contém estoques em poder de terceiros.

- Inventário:

Nº	Questões	Sim	Não	Observações
1	Existe inventário dos estoques de automóveis pelo menos uma vez no ano?	X		
2	São preparadas instruções prévias por escrito para orientar os colaboradores que participam da contagem física?	X		
3	Os procedimentos de inventário são adequados?	X		

Sobre o inventário, é feita conferência quinzenalmente do sistema com o físico, as pessoas são preparadas para este procedimento.

3.7.2 Resultados da avaliação

Avaliação prévia dos controles internos - estoques

Itens avaliados	Pesos	Nota simples	Nota ponderada
a) Geral	2	9	18
b) Estoques			
- Registro e controle	2	10	20
- Documentação	3	10	30
- Movimentação dos estoques	3	10	30
- Estocagem	2	10	20
- Inventário	1	10	10
Total	13	59	128

Resultado: divisão do total da nota ponderada pelo total do peso.

$$X = 128/13 \quad X = 9,84$$

Pesos: 1 – Risco baixo 2 – Risco médio 3 – Risco alto

Descrição dos conceitos	Eficiência dos controles	Tamanho da amostra
1- Ótimo	Entre 9,0 e 10	Até 5%
2 – Bom	Entre 7,0 e 8,9	Até 10%
3 – Razoável	Entre 5,0 e 6,9	Até 20%
4 – Deficitário	Entre 3,0 e 4,9	Até 25%
5 – Ruim	Entre 1,0 e 2,9	Até 30%
6 – Não há controle	0	n.a.

Em relação ao resultado de 9,84 alcançado na avaliação, ficou evidente que a concessionária tem controle interno na área de estoques de automóveis, em algumas situações deverá melhorar, como exemplo, a elaboração de um sistema orçamentário anual ou mensal, para ter a possibilidade de um controle mais eficiente, quanto aos gastos previstos.

3.8 PROPOSTA DE AUDITORIA PARA GESTÃO DOS ESTOQUES

A realização desta pesquisa acerca dos estoques, vai enriquecer o conhecimento sobre o assunto, e até propor à concessionária algumas mudanças na gestão deste setor:

a) Como se trata das mesmas pessoas que fazem a entrada e saída do automóvel no sistema de estoque, a possibilidade de acontecer erros poderá ser maior, a proposta é de mais pessoas estarem envolvidadas no processo para haver mais eficiência na conferência;

b) O recebimento da carreta com os automóveis também é feito por uma pessoa que dará continuidade no processo, fazendo a ficha de revisão, controle e guarda dos mesmos;

c) Existe pouco conhecimento fiscal acerca dos tributos que incidem na compra e venda de automóveis novos e semi-novos por parte das pessoas que manuseiam e utilizam os documentos fiscais;

d) Alguns modelos de automóveis tem pouca rotatividade no estoque, aqui caberia uma compra planejada e medidas dentro da empresa para agilizar a venda;

e) Sobre o estoque incide juros que agrega o custo de cada automóvel, é importante que no momento da venda seja considerado este valor como um custo;

f) Saliento também o planejamento de vendas que é tão necessário quanto as compras.

g) Média geral de 50 dias por automóvel no estoque e em contrapartida fila de espera por alguns modelos.

4. METODOLOGIA DE PESQUISA

Para realizar este estudo foi necessário uma metodologia de ação que segue primeiramente a definição do tipo de pesquisa; definição das perguntas; métodos de coleta de dados; análise dos resultados; limitações da pesquisa e objetivos geral e específicos.

4.1 DEFINIÇÃO DO TIPO DA PESQUISA

A pesquisa a ser desenvolvida neste trabalho é o estudo de caso, através do qual pretende-se explorar o tema em questão e sua aplicação prática. De acordo com GIL, (1999, p. 72) “ o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados”.

Será um trabalho que vai envolver o estoque em toda sua movimentação, desde o planejamento da compra até a venda efetivada, com isso também será desenvolvida uma pesquisa bibliográfica acerca dos tributos que envolvem o estoque e o reflexo no financeiro.

Este estudo visa conhecer e demonstrar um processo e a partir daí contribuir com melhorias aplicando a auditoria de gestão em uma concessionária de automóveis.

Ao realizar uma pesquisa de estudo de caso, é importante destacar suas vantagens e desvantagens como observa GIL (1999, p. 73).

a) Vantagens:

- Expor a situação contextual em que se está sendo feita a pesquisa;
- Examinar situações do cotidiano cujos limites não estão claramente definidos;
- Explicar as causas de fenômenos em situações complexas, onde não é possível utilizar-se de levantamentos e experimentos.

b) Desvantagens:

- Falta de rigor metodológico, segundo o autor, na realização de estudo de caso não são definidos procedimentos metodológicos rígidos, ocasionando os vieses, comprometendo a qualidade dos resultados;
- Dificuldade de generalização, onde o estudo de um ou vários casos não fornece base sólida para generalização, no entanto seus propósitos são de expandir ou generalizar proposições teóricas;
- Tempo destinado à pesquisa, que requer muito tempo para sua realização, e seus resultados tornam-se poucos consistentes.

4.2 DEFINIÇÃO DAS PERGUNTAS

Através destes questionamentos pretende-se encontrar respostas para as seguintes questões:

- a) Os estoques registrados nas demonstrações contábeis são reais?
- b) Os controles internos da área dos estoques são confiáveis?

- c) Os estoques existentes pertencem à empresa?
- d) Os estoques estão representados adequadamente nas demonstrações?
- e) Foram seguidos os Princípios Fundamentais de Contabilidade nos registros dos estoques?

4.3 MÉTODO DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados junto à empresa para realização deste trabalho foi feita através de questionamentos com o pessoal que trabalha diretamente com o estoque, além de análise em documentos como: notas fiscais, razões, relatórios de estoques, entre outros recursos.

4.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Investigação de forma comparativa, dos resultados obtidos com a literatura pesquisada, cujo objetivo é o de se chegar a uma conclusão sobre o trabalho como um todo.

4.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Limitou-se às informações obtidas junto à empresa, pois sem tais informações não seria possível a realização deste trabalho e a pesquisa bibliográfica sobre auditoria.

4.6 OBJETIVOS

Objetivo Geral: Aplicar a auditoria de gestão com ênfase no controle financeiro e tributário para avaliar o impacto econômico dos estoques em uma concessionária de automóveis de forma eficiente e eficaz.

Objetivos específicos:

- a) Revisar os aspectos relacionados à auditoria de estoques.
- b) Analisar o impacto da tributação no segmento de automóveis.
- c) Demonstrar o método utilizado na avaliação e controle dos estoques para medir os resultados financeiros.
- d) Simular as formas alternativas para validar e controlar o retorno financeiro dos estoques.
- e) Comparar a fundamentação teórica com a aplicação prática dos sistemas de controles com ênfase na tributação.
- f) Sugerir aplicação da auditoria de gestão para adequação dos controles dos estoques.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a pesquisa foi possível esclarecer e aprimorar o conhecimento a respeito do assunto em questão. A vivência no dia a dia com esta modalidade de tributação fez despertar o interesse de conhecer mais a fundo sua finalidade e aplicação para melhorar a forma de trabalhar neste segmento.

Nas abordagens da auditoria de gestão de estoques foi recomendada a gestão tributária, neste caso por se tratar de automóveis que os impostos incidentes são substituição tributária fez-se necessário um estudo a respeito.

Os tributos em geral produzem interferências sobre o domínio econômico, principalmente os que permitem a transferência do encargo financeiro, aqueles incidentes sobre as relações de industrialização, consumo, operações de crédito, entre outras. Alguns tributos, como os relacionados a comércio exterior, cumprem o papel de influenciar nos preços dos produtos através da oscilação na aplicação de alíquotas diferenciadas. Até mesmo um princípio constitucional de extrema relevância, o da anterioridade, foi afastado em relação a esses tributos, justamente para permitir alteração de suas alíquotas, com a flexibilidade que as relações econômicas exigem, significando um nítido instrumento tributário de intervenção do Estado sobre o domínio econômico. Os Estados, no objetivo de incentivar a instalação de indústrias e outro segmento produtivo, procuram diminuir a carga tributária incidente sobre as respectivas atividades, o que vem provocar uma disparidade de tratamento entre contribuintes de um mesmo segmento. Outras vezes o segmento já se encontra instalado no Estado, mas, devido à representatividade econômica que possui, força a concessão de benefícios os mais variados possíveis, direcionados à redução da carga tributária.

É importante saber que cada Estado da Federação estabelece alguns procedimentos diferenciados de controle e análise, porém, embasado em convênios estabelecidos em nível federal, como é o caso do convênio 003/97, que dispõe sobre a Substituição Tributária nas operações com automóveis, combustíveis, lubrificantes e derivados de petróleo, para que exista uma certa uniformidade de procedimentos nos diversos estados. Não obstante as críticas feitas pelos juristas, contribuintes, relutantes em antecipar o recolhimento do imposto devido, ficou patente a demonstração de que o regime da Substituição Tributária é importante instrumento de arrecadação do ICMS para os cofres públicos⁸.

Para alguns críticos a Substituição Tributária é uma mera técnica de arrecadação, que se estabelece pelo deslocamento da responsabilidade pelo pagamento do tributo. O substituto tributário paga o tributo devido pela operação do substituto, a hipótese de incidência do tributo, permanece a mesma. Ela facilita a fiscalização, pois centraliza a responsabilidade. O contribuinte passa a ser depositário da quantia devida por esse cliente, neste caso o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário. A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, concomitantes e subsequentes inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto. É aplicada principalmente ao IPI, PIS, COFINS e ICMS, incidentes nas atividades com automóveis. Os responsáveis estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido e quando for o caso, de multas e acréscimos legais, independente de ter sido efetuado a sua retenção na fonte.

⁸ Dados da Receita do Estado demonstram que, nos últimos exercícios arrecadou-se por substituição tributária aproximadamente 30% do total de ICMS recebido no ano.

A realização desta pesquisa na forma de estudo de caso teve uma importância muito grande para o conhecimento pessoal e os objetivos traçados foram alcançados. O embasamento teórico contribuiu para revisar os aspectos relacionados à auditoria de estoques, a verificação e explicação sobre os tributos incidentes no ramo de automóveis. O método utilizado para controlar os estoques é pelo custo real específico, e com o estudo sobre auditoria, a aplicação e avaliação dos controles internos dos estoques de automóveis foi possível e até sugerido adequação de algumas atividades.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, Willian. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1987.

_____. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário**: IPI, ICMS e ISS. São Paulo: Atlas, 1998.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de auditoria contábil**. Curitiba: ZHC Consultores, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.

FIPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável as demais sociedades. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FLORENTINO, Américo Matheus. **Auditoria contábil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1987.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio de Loureiro. **Auditoria de negócios**. São Paulo: Atlas, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa Nogueira. Curso de direito tributário. 15. ed. São Paulo, Saraiva, 1999.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SITES PESQUISADOS:

Normas de auditoria. www.cfc.org.br. 20:17 / 17/06/2008, p. 1.

Leis. www.portaltributario.com.br. 17:58 / 13/07/2008, p.1 e 2.

Normas de auditoria. www.portaldecontabilidade.com.br. 22:13 / 15/07/2008, p. 1.

Auditoria interna. www.wikipedia.org. 21:47 / 20/07/2008, p. 1.

7. ANEXOS

7.1 ANEXO – I - RESOLUÇÃO CFC Nº 986/03

Aprova a NBC T 12 - Da Auditoria Interna

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem

corpo de doutrina contábil, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados

quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o

Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as

diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de

Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no

art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela

Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 12 - Da Auditoria Interna;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser

empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação

com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto dos Auditores

Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação e do Desporto,

a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a

Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 12 - Da Auditoria Interna.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir do dia 1º de janeiro de 2004, revogando a Resolução CFC

nº 780, de 24 de março de 1995.

Brasília, 21 de novembro de 2003.

Contador Alcedino Gomes Barbosa

Presidente

Ata CFC nº 850

Procs. CFC nos 40/03 e 42/03.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 12 - DA AUDITORIA INTERNA

12.1 - CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

12.1.1 - Conceituação e Objetivos da Auditoria Interna

12.1.1.1 - Esta norma trata da atividade e dos procedimentos de Auditoria Interna Contábil, doravante

denominada Auditoria Interna.

12.1.1.2 - A Auditoria Interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e

de direito privado.

12.1.1.3 - A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e

comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos

integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade

no cumprimento de seus objetivos.

12.1.1.4 - A atividade de Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico,

objetivo sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização,

apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por

meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

12.1.2 - Papéis de Trabalho

12.1.2.1 - A Auditoria Interna deve ser documentada por meio de papéis de trabalho, elaborados em

meio físico ou eletrônico, que devem ser organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

12.1.2.2 - Os papéis de trabalho constituem documentos e registros dos fatos, informações e provas

obtidas no curso da auditoria, a fim de evidenciar os exames realizados e dar suporte à sua opinião,

críticas, sugestões e recomendações.

12.1.2.3 - Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciarem

a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e da extensão dos procedimentos de

Auditoria Interna aplicados, bem como do julgamento exercido e do suporte das conclusões alcançadas.

12.1.2.4 - Análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos devem ter sua integridade

verificada sempre que forem anexados aos papéis de trabalho.

12.1.3 - Fraude e Erro

12.1.3.1 - A Auditoria Interna deve assessorar a administração da entidade no trabalho de prevenção

de fraudes e erros, obrigando-se a informá-la, sempre por escrito, de maneira reservada, sobre

quaisquer indícios ou confirmações de irregularidades detectadas no decorrer de seu trabalho.

12.1.3.2 - O termo "fraude" aplica-se a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e

operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis,

tanto em termos físicos quanto monetários.

12.1.3.3 - O termo "erro" aplica-se a ato não-intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou

má interpretação de fatos na elaboração de registros, informações e demonstrações contábeis, bem

como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.

12.2 - NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

12.2.1 - Planejamento da Auditoria Interna

12.2.1.1 - O planejamento do trabalho de Auditoria Interna compreende os exames preliminares das

áreas, atividades, produtos e processos, para definir a amplitude e a época do trabalho a ser realizado

de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração da entidade.

12.2.1.2 - O planejamento deve considerar os fatores relevantes na execução dos trabalhos,

especialmente os seguintes:

a) conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de riscos da entidade;

b) o conhecimento detalhado das atividades operacionais e dos sistemas contábil e de controles

internos e seu grau de confiabilidade da entidade;

c) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados,

alinhados com a política de gestão de riscos da entidade;

d) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos

trabalhos da Auditoria Interna;

e) o uso do trabalho de especialistas;

f) os riscos de auditoria, quer pelo volume ou complexidade das transações e operações;

g) o conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores,

semelhantes ou relacionados;

h) as orientações e expectativas externadas pela administração aos auditores internos; e

i) conhecimento da Missão e Objetivos Estratégicos da entidade.

12.2.1.3 - O planejamento deve ser documentado e os programas de trabalho, formalmente

preparados, detalhando-se o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados,

em termos de natureza, oportunidade, extensão, equipe técnica e uso de especialistas.

12.2.1.4 - Os programas de trabalho devem ser estruturados de forma a servir como guia e meio de

controle de execução do trabalho, devendo ser revisados e atualizados sempre que as circunstâncias

exigirem.

12.2.2 - Riscos da Auditoria Interna

12.2.2.1 - A análise dos riscos de Auditoria Interna deve ser feita na fase de planejamento dos

trabalhos e estão relacionados à possibilidade de não se atingir, de forma satisfatória, o objetivo dos

trabalhos. Nesse sentido, devem ser considerados, principalmente, os seguintes aspectos:

a) a verificação e a comunicação de eventuais limitações ao alcance dos procedimentos de Auditoria

Interna a serem aplicados, considerando o volume ou complexidade das transações e das operações;

b) a extensão da responsabilidade do auditor interno no uso dos trabalhos de especialistas.

12.2.3 - Procedimentos de Auditoria Interna

12.2.3.1 - Os procedimentos de Auditoria Interna constituem exames e investigações, incluindo testes

de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter subsídios suficientes para

fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade.

12.2.3.2 - Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os controles

internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu

cumprimento pelos

funcionários e administradores da entidade. Na sua aplicação, devem ser considerados os seguintes

procedimentos:

- a) inspeção - verificação de registros, documentos e ativos tangíveis;
- b) observação - acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução; e
- c) investigação e confirmação - obtenção de informações perante pessoas físicas ou jurídicas

conhecedoras das transações e das operações, dentro ou fora da entidade.

12.2.3.3 - Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e

validade dos dados produzidos pelos sistemas de informações da entidade.

12.2.3.4 - As informações que fundamentam os resultados da Auditoria Interna são denominadas de

"evidências", que devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecerem base

sólida para as conclusões e recomendações à administração da entidade.

12.2.3.5 - O processo de obtenção e avaliação das informações compreende:

I - a obtenção de informações sobre os assuntos relacionados com os objetivos e o alcance da Auditoria

Interna, devendo ser observado que:

a) a informação suficiente é aquela que é factual e convincente, de tal forma que uma pessoa prudente

e informada possa entendê-la da mesma forma que o auditor interno;

b) a informação adequada é aquela que, sendo confiável, propicia a melhor evidência alcançável, por

meio do uso apropriado das técnicas de Auditoria Interna;

c) a informação relevante é a que dá suporte às conclusões e às recomendações da Auditoria Interna;

d) a informação útil é a que auxilia a entidade a atingir suas metas.

II - a avaliação da efetividade das informações obtidas, mediante a aplicação de procedimentos de

Auditoria Interna, incluindo testes substantivos, se as circunstâncias assim o exigirem.

12.2.3.6 - O processo deve ser supervisionado para alcançar razoável segurança de que o objetivo do

trabalho da Auditoria Interna está sendo atingido.

12.2.3.7 - Devem ser adotados procedimentos adequados para assegurar que as contingências ativas e

passivas relevantes decorrentes de processos judiciais e extrajudiciais, reivindicações e reclamações,

bem como de lançamentos de tributos e de contribuições em disputa, foram identificadas e são do

conhecimento da administração da entidade.

12.2.3.8 - No trabalho de Auditoria Interna, quando aplicável, deve ser examinada a observância dos

Princípios Fundamentais de Contabilidade, das Normas Brasileiras de Contabilidade e da legislação

tributária, trabalhista e societária, bem como o cumprimento das normas reguladoras a que estiver

sujeita a entidade.

12.2.4 - Amostragem

12.2.4.1 - Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a serem

testados, podem ser empregadas técnicas de amostragem.

12.2.4.2 - Ao usar método de amostragem, estatística ou não, deve ser projetada e selecionada uma

amostra que possa proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.

12.2.5 - Processamento Eletrônico de Dados - PED

12.2.5.1 - A utilização de processamento eletrônico de dados pela entidade requer que exista, na equipe de Auditoria Interna, profissional com conhecimento suficiente sobre a tecnologia da informação e os sistemas de informação utilizados.

12.2.5.2 - O uso de técnicas de Auditoria Interna que demandem o emprego de recursos tecnológicos de processamento de informações requer que exista na equipe de Auditoria Interna profissional com conhecimento suficiente de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, orientar, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.

12.3 - NORMAS RELATIVAS AO RELATÓRIO DA AUDITORIA INTERNA

12.3.1 - O relatório é o documento pelo qual a Auditoria Interna apresenta o resultado dos seus trabalhos, devendo ser redigido com objetividade e imparcialidade, de forma a expressar, claramente, suas conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pela administração da entidade.

12.3.2 - O relatório da Auditoria Interna deve abordar, no mínimo, os seguintes aspectos:

- a) o objetivo e a extensão dos trabalhos;
- b) a metodologia adotada;
- c) os principais procedimentos de auditoria aplicados e sua extensão;
- d) eventuais limitações ao alcance dos procedimentos de auditoria;
- e) a descrição dos fatos constatados e as evidências encontradas;
- f) os riscos associados aos fatos constatados; e
- g) as conclusões e recomendações resultantes dos fatos constatados.

12.3.3 - O relatório de Auditoria Interna deve ser apresentado a quem tenha solicitado o trabalho ou a quem este autorizar, devendo ser preservada a confidencialidade do seu conteúdo.

12.3.4 - A Auditoria Interna deve avaliar a necessidade de emissão de relatório parcial na hipótese de constatar impropriedades/irregularidades/ ilegalidades que necessitem providências imediatas da administração da entidade que não possam aguardar o final dos exames, considerando o disposto no item 12.1.4.1.

7.2 ANEXO – II - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Lei Complementar Federal nº 87/96, que estabelece:

Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º. A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º. A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Os artigos que trazem as disposições comuns sobre a substituição tributária com mercadorias:

Art. 432 – O imposto a ser retido e recolhido por substituição tributária, em relação às operações subsequentes, será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre a respectiva base de cálculo prevista neste Regulamento, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pela operação própria do substituto (art. 11, § 4º, Lei nº 11.580/96).

Parágrafo único – Nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização, o imposto a ser pago por substituição será obtido pela aplicação da alíquota prevista para as operações internas sobre o valor da operação realizada, nele incluindo-se o respectivo ICMS (art. 11, inciso I, Lei nº 11.580/96).

Art. 433 – O estabelecimento substituto tributário, dentre outras obrigações previstas neste Regulamento, deverá:

I – obter inscrição especial no CAD/ICMS;

II – emitir, por ocasião da saída das mercadorias destinadas a contribuinte substituído, nota fiscal que:

a) contenha, além dos demais requisitos exigidos:

1. o valor que serviu de base de cálculo para a retenção e o valor do imposto retido;

2. separadamente, no campo “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES”, os valores do imposto retido por substituição relativos a operação interestadual com produtos tributados e não tributados, sempre que a operação for acobertada com a mesma nota fiscal (Ajuste SINIEF 01/96);

3. no campo “RESERVADO AO FISCO”:

3.1. o valor da base de cálculo para a retenção de cada mercadoria;

3.2. a expressão “Substituição Tributária”, seguida do número do correspondente artigo deste Regulamento ou do respectivo Protocolo ou Convênio (Ajuste SINIEF 04/93, cláusula terceira);

b) será escriturada no livro Registro de Saídas (Ajuste SINIEF 4/93, cláusula quarta):

1. nas colunas próprias, os dados relativos a sua operação, na forma prevista no art. 220;

2. na coluna “Observações”, na mesma linha do lançamento de que trata a alínea anterior, os valores do imposto retido e da respectiva base de cálculo, utilizando colunas distintas para tais indicações, sob o título comum “Substituição Tributária” ou, sendo o caso de contribuinte que utilize o sistema de processamento de dados, na linha abaixo do lançamento da operação própria, sob o título comum “Substituição Tributária” ou “ST”;

III – apresentar, relativamente à inscrição especial no CAD/ICMS, a GIA/ICMS – Normal – ou GIA-ST, observado o disposto nos arts. 231, 232 e 238;

Nota: Nova redação dada ao “caput” do inciso IV, pela alteração 14ª, Dec. 5.250, DOE 23.01.2002. Efeitos a partir de 01.01.2002.

IV – remeter à Coordenação da Receita do Estado, Inspeção Geral de Fiscalização – Av. Vicente Machado, nº 445 – 12º andar – CEP 80420-902 – Curitiba – PR, mensalmente, até o dia vinte do mês subsequente ao da realização das operações, arquivo magnético, com registro fiscal das operações interestaduais, inclusive daquelas não alcançadas pelo regime de substituição tributária, efetuadas no mês anterior, na forma estabelecida no art. 367, observando-se que (Convênios ICMS 78/96 e 109/01):

Redação anterior:

IV – remeter à Coordenação da Receita do Estado, Inspeção Geral de Fiscalização – Av. Vicente Machado, nº 445 – 12º andar – CEP 80420-902 – Curitiba – PR, mensalmente, até dez dias após o prazo de recolhimento do imposto retido por substituição, arquivo magnético, com registro fiscal das operações interestaduais, inclusive daquelas não alcançadas pelo regime de substituição tributária, efetuadas no mês anterior, na forma estabelecida no art. 367, observando-se que (Convênio ICMS 78/96):

a) na hipótese de não terem sido realizadas, no período, operações sob o regime de substituição tributária, o sujeito passivo informará esta circunstância, por escrito, ao fisco paranaense, no prazo previsto no “caput”;

b) o arquivo magnético previsto neste inciso substitui o exigido pelo art. 367, desde que inclua todas as operações citadas no referido artigo, mesmo que não realizadas sob o regime de substituição tributária;

c) o sujeito passivo por substituição não poderá utilizar, no arquivo magnético referido na alínea anterior, sistema de codificação diverso da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado – NBM/SH, exceto para os veículos automotores, em relação aos quais utilizará o código do produto estabelecido pelo industrial ou importador;

d) poderão ser objeto de arquivo magnético em apartado as operações em que tenha ocorrido o desfazimento do negócio;

V – tratando-se de operações com veículos de duas rodas motorizados, deverá ainda ser remetida ao órgão citado no inciso anterior, até cinco dias após qualquer alteração, a tabela dos preços sugeridos ao público.

§ 1º – Os valores constantes nas colunas relativas ao imposto retido e a sua base de cálculo serão totalizados no último dia do período de apuração, separando-se as operações internas e interestaduais, para lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS (Ajuste SINIEF 4/93, cláusula quarta, parágrafo único).

§ 2º – O sujeito passivo por substituição apurará os valores relativos ao imposto retido, no último dia do respectivo período, no livro Registro de Apuração do ICMS, em folha subsequente à destinada a apuração relacionada com as suas próprias operações, com a indicação da expressão “Substituição Tributária”, utilizando, no que couber, os quadros “Débito do Imposto”, “Crédito do Imposto” e “Apuração dos Saldos”, devendo lançar (Ajuste SINIEF 4/93, cláusulas sétima e oitava):

a) o valor de que trata o parágrafo anterior no campo “Por Saídas com Débito do Imposto”;

b) o valor de que trata o item 2 da alínea “b” do § 1º do art. 439, no campo “Por Entradas com Crédito do Imposto”;

c) os valores relativos aos ressarcimentos e aos créditos recebidos em transferências, no campo “Outros Créditos”;

d) para os contribuintes substitutos estabelecidos em outras unidades da Federação, o registro far-se-á em folha subsequente às operações internas, pelos valores totais, detalhando os valores nos quadros “Entradas” e “Saídas”, nas colunas “Base de Cálculo” (para base de cálculo do imposto retido), “Imposto Creditado” e “Imposto Debitado” (para imposto retido, identificando a unidade da Federação na coluna “Valores Contábeis”).

§ 3º – Os valores referidos no parágrafo anterior serão declarados ao fisco separadamente dos valores relativos às operações próprias.

Art. 434 – O estabelecimento substituído que receber mercadoria com imposto retido deverá:

I – escriturar a nota fiscal do fornecedor na coluna “Outras – Operações ou Prestações sem Crédito do Imposto” do livro Registro de Entradas, lançando na coluna “Observações”, na aquisição interestadual, os valores do imposto retido das operações tributadas e não tributadas, separadamente (Ajuste SINIEF 02/96);

II – emitir nota fiscal, por ocasião da saída da mercadoria, sem destaque do imposto, que contenha, nas operações destinadas a outro contribuinte, além dos requisitos exigidos, o valor que serviu de base de cálculo para a retenção e o valor do imposto retido;

III – lançar a nota fiscal referida no inciso anterior na coluna “Outras – Operações ou Prestações sem Débito do Imposto” do livro Registro de Saídas.

§ 1º – A nota fiscal emitida pelo substituído deverá informar, no campo “RESERVADO AO FISCO”:

- a) o valor da base de cálculo para a retenção de cada mercadoria;
- b) a expressão “Substituição Tributária”, seguida do número do correspondente artigo deste Regulamento ou do respectivo Protocolo ou Convênio (Ajuste SINIEF 04/93, cláusula terceira).

§ 2º – Para os fins do disposto nos arts. 435 e 436, e definição dos valores da base de cálculo para a retenção e do imposto retido, a serem informados na emissão de nota fiscal a outro contribuinte, os valores serão atribuídos em função do critério de que a primeira saída corresponderá à primeira entrada da mercadoria ou do valor médio decorrente da média ponderada dos valores praticados.

§ 3º – Na hipótese do art. 480, o transporte de mercadoria promovido pelos revendedores não inscritos será acobertado pela nota fiscal emitida pelo sujeito passivo por substituição, acompanhada de documento comprobatório da sua condição.

Art. 435 – Caso o contribuinte substituído venha a promover, com mercadoria cujo ICMS foi retido, operação interestadual destinada a contribuinte, poderá, proporcionalmente às quantidades saídas, mediante emissão de nota fiscal:

I – recuperar o crédito do ICMS pela entrada, correspondente ao débito próprio do contribuinte substituto e da parcela retida, em conta gráfica;

II – opcionalmente à regra do inciso anterior, sendo eleito contribuinte substituto, em operações interestaduais, pela unidade da Federação de destino da mercadoria, ressarcir-se, junto ao estabelecimento que efetuou a retenção na operação anterior, da diferença entre o valor do imposto da própria operação e o somatório do ICMS próprio do substituto tributário com o valor do ICMS retido, observado o seguinte:

a) quando se tratar de operações com veículos, aplicar-se-á apenas em relação ao distribuidor autorizado;

b) o estabelecimento destinatário da nota fiscal poderá deduzir do próximo recolhimento a importância correspondente, mediante

lançamento do valor constante do mencionado documento no campo “Outros Créditos” da GIA/ICMS ou no campo “ICMS de Devoluções de Mercadorias” da GIA-ST, relativa à inscrição especial de substituição tributária, no mês em que receber o citado documento.

§ 1º – O estabelecimento emitente da nota fiscal referida no “caput” deverá solicitar, ao Diretor da Coordenação da Receita do Estado, autorização para a recuperação ou ressarcimento de que trata esse artigo, protocolizando requerimento, na Agência de Rendas de seu domicílio tributário, acompanhado da comprovação inequívoca da efetividade da operação, ressalvados os casos cujo valor não ultrapasse, na data da protocolização, a 500 UPF/PR por período de apuração, hipótese em que a autorização deverá ser requerida ao Delegado Regional da Receita do seu domicílio tributário, sendo que a mencionada nota fiscal terá a seguinte destinação:

a) 1ª via – na qual conste aposição, pelo fisco, de visto e do número do despacho autorizativo sobre o carimbo da repartição – emitente ou destinatário, conforme o caso, para fins de lançamento no campo “Outros Créditos” do livro Registro de Apuração do ICMS;

b) 3ª via – fisco para fins de controle.

§ 2º – A nota fiscal emitida para acobertar a operação interestadual deverá ser lançada nas colunas “Base de Cálculo do Imposto” e “Imposto Debitado”, na hipótese do inciso I, e na coluna “Outras – Operações ou Prestações sem Débito do Imposto”, na hipótese do inciso II.

§ 3º – O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, no caso de desfazimento do negócio, antes da entrega da mercadoria, se o imposto retido já houver sido recolhido.

Art. 436 – (REVOGADO)

Art. 437 – A nota fiscal emitida para os fins dos arts. 435 e 436 deverá conter como natureza da operação “Ressarcimento” ou “Recuperação de crédito”, a data de emissão, o valor, inclusive por extenso, e sua equivalência em FCA no mês da apuração, além da identificação do destinatário, no caso de ressarcimento.

§ 1º – Não havendo deliberação no prazo de noventa dias, contados da data da protocolização do requerimento, o contribuinte poderá se creditar do valor objeto do pedido, exceto em relação ao disposto no inciso II do art. 435.

§ 2º – O valor em FCA será reconvertido em moeda corrente no mês da deliberação ou do vencimento do prazo previsto no parágrafo anterior.

Art. 438 – Havendo inutilização de mercadoria cujo imposto tenha sido retido anteriormente, o contribuinte poderá se creditar deste, desde que possa comprovar a ocorrência, de forma inequívoca, inclusive através da escrita comercial, e comunique o fato, de maneira discriminada, à repartição fiscal do seu domicílio tributário, até o dia dez do mês subsequente.

Parágrafo único – Na hipótese de inutilização de mercadoria adquirida de contribuinte substituído o imposto a ser creditado será o valor resultante da aplicação da alíquota interna do produto sobre a

diferença entre a base de cálculo que serviu para a retenção e o valor da operação de aquisição.

Art. 439 – Na devolução de mercadoria adquirida em regime de substituição tributária, promovida por contribuinte substituído, o remetente emitirá documento fiscal na forma regulamentar, sem destaque do imposto, indicando o número e a data da nota fiscal emitida, quando da remessa originária, e os motivos da devolução.

§ 1º – O contribuinte substituto que receber mercadoria em devolução na forma deste artigo:

a) deverá lançar no livro Registro de Entradas (Ajuste SINIEF 4/93, cláusula quinta):

1.o documento fiscal relativo à devolução, na coluna “Operações com Crédito do Imposto”, na forma prevista no art. 219;

2. na coluna “Observações”, na mesma linha do lançamento referido na alínea anterior, o valor da base de cálculo e do imposto retido, relativos à devolução, ou, na linha abaixo do lançamento da operação própria, sob o título comum “Substituição Tributária” ou o código “ST”, caso utilize sistema de processamento de dados;

b) terá direito, até o limite do valor legal, aos seguintes créditos fiscais do imposto:

1. em sua conta gráfica própria, na parte proporcional à operação por ele praticada;

2. na conta gráfica especial para substituição, na condição de responsável, na parte proporcional ao imposto retido.

§ 2º – Os valores constantes na coluna relativa ao imposto retido serão totalizados no último dia do período de apuração, para lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS (Ajuste SINIEF 4/93, cláusula quinta, parágrafo único).

§ 3º – O contribuinte substituído que receber mercadoria em devolução na forma deste artigo deverá lançar a nota fiscal na coluna “Outras – Operações ou Prestações sem Crédito do Imposto” do livro Registro de Entradas.

Art. 440 – O estabelecimento que adquirir mercadoria objeto de substituição tributária e a acondicionar em embalagem para revenda ou a utilizar no processo industrial, poderá recuperar o crédito pela entrada, inclusive da parcela do imposto retido, mediante nota fiscal para este fim emitida, cuja natureza da operação será “Recuperação de Crédito”, que deverá ser lançada no campo “Outros Créditos” do livro Registro de Apuração do ICMS.

§ 1º – Não sendo conhecido o valor do imposto, o mesmo poderá ser calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre o valor de aquisição da mercadoria.

§ 2º – Tratando-se de aquisição de combustíveis e lubrificantes, inclusive pelos prestadores de serviço de transporte, produtores rurais e cooperativas, o valor do crédito será apurado na forma do parágrafo

anterior, exceto nas operações com querosene iluminante, observado o disposto no § 2º do art. 455.

Art. 441 – O contribuinte que receber mercadoria, em operação interna, sujeita ao regime de substituição tributária sem retenção do imposto, e o remetente não sendo ou tendo deixado de ser eleito substituto, deverá adotar os seguintes procedimentos:

I – lançar a nota fiscal do fornecedor e o documento fiscal relativo ao respectivo serviço de transporte, do qual foi tomador, na coluna “Outras – Operações ou Prestações sem Crédito do Imposto” do livro Registro de Entradas;

II – calcular o imposto devido por substituição tributária, mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre a base de cálculo própria para a substituição tributária, deduzindo-se do valor resultante o montante do imposto pago na operação e prestação de entrada correspondente, escriturando o valor obtido e a nota fiscal do fornecedor na coluna “Observações” do livro Registro de Saídas;

III – transportar a soma dos valores registrados na forma do inciso anterior para o quadro “Outros Débitos” do livro Registro de Apuração do ICMS;

IV – nas operações subseqüentes emitir notas fiscais com observância do inciso II e do § 1º do art. 434, conforme o caso.

Nota: O § 1º foi revogado, pela alteração 26ª, Dec. 5.250, DOE 23.01.2002. Vigência 23.01.2002.

§ 1º – Revogado

Redação anterior, vigente até 22.01.2002.:

§ 1º – Na hipótese do § 1º do art. 455, o adquirente adotará a base de cálculo prevista no § 3º do art. 456, lançando o valor obtido no quadro “Outros Débitos” do livro Registro de Apuração do ICMS, no mês das aquisições.

Nota: O § 2º foi revogado, pela alteração 26ª, Dec. 5.250, DOE 23.01.2002. Vigência 23.01.2002.

§ 2º – Revogado

Redação anterior, vigente até 22.01.2002.:

§ 2º – Não sendo inscrito, o imposto apurado na forma do parágrafo anterior será recolhido, em GR-PR, até o dia dez do mês subseqüente ao da aquisição.

§ 3º – Para fins do cálculo de que trata o inciso II deste artigo, quando o valor de partida para a formação da base de cálculo for o preço praticado pelo substituto, adotar-se-á, como tal, o valor constante do documento fiscal de entrada.

Art. 442 – Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, por ocasião da entrada da mercadoria no território paranaense, observado o disposto na alínea “n” do inciso XIII do art. 56, ao contribuinte que receber mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, sem retenção do imposto, de remetente que não seja ou tenha deixado de ser eleito substituto, devendo adotar os seguintes procedimentos:

I – calcular o imposto devido por substituição tributária, mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre a base de

cálculo própria para a substituição tributária, deduzindo-se do valor resultante o montante do imposto pago na operação e prestação de entrada correspondente;

II – lançar a nota fiscal do fornecedor e o documento fiscal relativo ao respectivo serviço de transporte, se for o caso, com a observância do disposto no inciso I do art. 434;

III – nas operações subseqüentes emitir notas fiscais com observância do inciso II e dos §§ 1º e 2º do art. 434, conforme o caso.

Nota: O parágrafo único foi renumerado para § 1º, pela alteração 15ª, Dec. 5.250, DOE 23.01.2002. Vigência 23.01.2002.

§ 1º – Para fins do cálculo de que trata o inciso I, quando o valor de partida para a formação da base de cálculo for o preço praticado pelo substituto, adotar-se-á, como tal, o valor constante do documento fiscal de entrada.

Nota: O § 2º foi acrescentado pela alteração 15ª, Dec. 5.250, DOE 23.01.2002. Vigência 23.01.2002.

§ 2º – Na hipótese da alínea “b” do § 1º do art. 455, o adquirente adotará a base de cálculo prevista no § 3º do art. 456, sobre a qual incidirá a alíquota prevista para as operações internas.

Art. 443 – Para fins de recuperação, ressarcimento ou restituição, não sendo conhecido o valor do imposto próprio ou do imposto retido, o somatório destes valores poderá ser obtido pela aplicação da alíquota interna da mercadoria sobre a base de cálculo da retenção constante do documento fiscal de aquisição.

Art. 444 – Não se aplica o disposto:

I – neste Capítulo:

a) às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição tributária da mesma mercadoria, exceto:

1. nas hipóteses previstas nas alíneas “a” do inciso I e “a” do § 3º do art. 455;

2. se o destinatário for eleito substituto tributário exclusivamente na condição de importador;

b) às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa (Convênio ICMS 81/93, cláusula quinta, inciso II);

II – nesta seção, à distribuidora de energia elétrica de que trata o art. 483.

7.3 ANEXO – III - LEI 6.404/76

LEI 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976

D.O.U. de 17.12.1976

Dispõe sobre as Sociedades por Ações

CAPÍTULO XV

SEÇÃO III

Balanço Patrimonial

Grupo de Contas

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

- a) ativo circulante;
- b) ativo realizável a longo prazo;
- c) ativo permanente, dividido em investimentos, imobilizado, intangível e diferido. (Redação dada pela [Lei nº 11.638/2007](#))

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

- a) passivo circulante;
- b) passivo exigível a longo prazo;
- c) resultados de exercícios futuros;
- d) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (Redação dada pela [Lei nº 11.638/2007](#))

§ 3º Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

Ativo

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela [Lei nº 11.638/2007](#))

V – no diferido: as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional; (Redação dada pela [Lei nº 11.638/2007](#))

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela [Lei nº 11.638/2007](#))

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Passivo Exigível

Art. 180. As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo exigível a longo prazo, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do artigo 179.

Resultados de Exercícios Futuros

Art. 181. Serão classificadas como resultados de exercício futuro as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes.

Patrimônio Líquido

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) (Revogado pela [Lei nº 11.638/2007](#))
- d) (Revogado pela [Lei nº 11.638/2007](#))

§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5º do art. 177, inciso I do caput do art. 183 e § 3º do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado. (Redação dada pela [Lei nº 11.638/2007](#))

§ 4º Serão classificadas como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

§ 5º As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela [Lei nº 11.638/2007](#))

- a) pelo seu valor de mercado ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Incluída pela [Lei nº 11.638/2007](#))
- b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela [Lei nº 11.638/2007](#))

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI - o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; (Incluído pela [Lei nº 11.638/2007](#))

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela [Lei nº 11.638/2007](#))

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: (Incluída pela [Lei nº 11.638/2007](#))

1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; (Incluído pela [Lei nº 11.638/2007](#))

2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou (Incluído pela [Lei nº 11.638/2007](#))

3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros. (Incluído pela [Lei nº 11.638/2007](#))

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado, intangível e diferido será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela [Lei nº 11.638/2007](#))

- a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
- b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;
- c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, no intangível e no diferido, a fim de que sejam: (Redação dada pela [Lei nº 11.638/2007](#))

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou (Incluído pela [Lei nº 11.638/2007](#))

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela [Lei nº 11.638/2007](#))

§ 4º Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

Crítérios de Avaliação do Passivo

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

- I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;
- II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;
- III – as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela [Lei nº 11.638/2007](#))

Correção Monetária

Art. 185. (Revogado pela Lei nº 7.730, de 1989)